República de Colombia

Libertad y Orden

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA
SECRETARÍA JURÍDICA
Revisó
Aprobó

MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO

DECRETO NÚMERO 2270 **DE**

13 DIC 2019

Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial, las conferidas en el numeral 11, del artículo 189 de la Constitución Política y la Ley 1314 de 2009, y

CONSIDERANDO

Que el artículo 1° de la Ley 1314 de 2009, señala que el Estado bajo la dirección del Presidente de la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia dicha Ley, se encuentra facultado para intervenir en la economía para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Que con base en lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, bajo la Dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, deben expedir los principios, las normas, las interpretaciones y las guías de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deben ser presentadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, en el cual se compilaron y racionalizaron las normas expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, observando lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley 1314 de 2009, *"tras la puesta en discusión pública, recepción y análisis de los comentarios recibidos sobre: a) Marco conceptual para la información Financiera, publicada por IASB en marzo de 2018; b) Modificaciones a las referencia al Marco conceptual en las normas NIIF, publicada por IASB en marzo de 2018; c) Definición de un negocio, modificación a la NIIF 3, publicada por IASB en octubre de 2018; d) Modificación, reducción o liquidación del Plan, modificaciones a la NIC 19 publicada por IASB en febrero de 2018; e) Definición de material o con importancia relativa,*

modificaciones a las NIC 1 y NIC 8, publicada por IASB en octubre de 2018; f) Interpretación CINIIF 23", remitió, mediante oficios electrónicos Nos. CTCP-2019-000021 y 2-2019-022176 a los Ministros de Comercio, Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, el informe denominado *"Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público (MHCP), y de Comercio, Industria y Turismo (MinCIT) – sobre la aplicación de las enmiendas emitidas por el IASB durante el año 2018"* de 15 de julio de 2019, recomendando la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia el nuevo marco conceptual y las enmiendas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB (International Accounting Standards Board) en el año 2018.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP, recomendó la aplicación de las Normas de Información Financiera propuestas en el presente decreto, incluyendo la CINIIF 23 a partir del 1° de enero de 2020, conforme a lo indicado en el oficio electrónico CTCP-2019-000027, de 2 de septiembre de 2019.

Que después de haber realizado el debido proceso y analizado los comentarios recibidos tanto por los organismos de supervisión como por los ciudadanos interesados, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, mediante oficios Nos. 2-2019-001391 del 25 de enero de 2019 y 2-2019-018920 del 3 de julio de 2019, dirigidos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y CTCP-2019-000019 de 3 de julio de 2019, dirigido al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, recomendó derogar el Decreto 2649 de 1993, exceptuando los artículos 29, 56, 57 y 77 y el Título III, de las normas sobre registros y libros.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, mediante oficios Nos. CTCP-2019-000023 y No. 2-2019-022204 de 31 de julio de 2019, remitidos a los Ministerios de Comercio Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, recomendó, la modificación del artículo 5° del Decreto 2170 de 2017, con el fin de establecer un período de transición para la aplicación de la NIA 701, como resultado de las evaluaciones, análisis y comentarios recibidos, atendiendo a la necesidad de generar mayores capacidades para la elaboración y presentación de los informes de auditoría, lo cual redundará en un mayor conocimiento de las normas de aseguramiento, por parte de profesionales de la contabilidad, administradores y otros encargados del gobierno de la entidad, preparadores y otros usuarios de los informes financieros.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, mediante oficios Nos. CTCP-2019-000022 de y 2-2019-022203, ambas de fecha 31 de julio de 2019, remitidos a los Ministerios de Comercio Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, recomendó compilar y actualizar con las enmiendas al marco técnico de normas de aseguramiento de información, así: a) Modificaciones de la Norma Internacional de Auditoria 250 - Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros; b) Modificación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 - Responsabilidades del auditor con respecto a otra información; c) Modificación de la Norma Internacional de Auditoria 800 - Consideraciones especiales - auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos; d) Modificación de la Norma Internacional de Auditoria 805 - Consideraciones especiales - auditorias de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos en un estado financiero; e) Modificación de la Norma Internacional de Auditoria 810 - Encargos para informar sobre estados financieros resumidos; f) Modificación de la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 – Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica y modificaciones de concordancias; g) Modificación del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento; y h) Modificaciones de concordancias por cambios en el tratamiento de la información a revelar en la auditoria de estados financieros NIA revisadas.

Que conforme al numeral 8º del artículo 8º de la Ley 1437 de 2011 y en concordancia con lo dispuesto en el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, Decreto 1081 de 2015, el proyecto de decreto correspondiente a este acto administrativo, fue publicado del 30 de septiembre

"Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones."

al 15 de octubre de 2019, en el sitio web del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con el fin de recibir comentarios y observaciones por parte de los interesados.

En mérito de lo expuesto,

DECRETA:

ARTÍCULO 1°. *COMPILACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL MARCO TÉCNICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EL GRUPO 1:* Compílese y actualícese el marco técnico de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1, dispuesto en el Anexo 1 del Decreto 2483 de 2018, que se encuentra incorporado en el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, en el anexo denominado *"ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 - 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1"*, que hace parte integral del presente Decreto.

ARTÍCULO 2°. *INCORPORACIÓN DEL ANEXO TÉCNICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EL GRUPO 1.* Incorpórese en la Sección de Anexos del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, el Anexo denominado *"ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 - 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1"*, de que trata el artículo anterior.

ARTÍCULO 3°. *COMPILACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL MARCO TÉCNICO DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN*: Compílese y actualícese el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de Información dispuesto en los Anexos 4, 4.1 y 4.2, del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, en un único Anexo denominado *"ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 4 - 2019, DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN"*, que hace parte integral del presente Decreto.

ARTÍCULO 4°. INCORPORACIÓN DEL ANEXO TÉCNICO DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN. Incorpórese en la Sección de Anexos del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, el anexo denominado *"ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 4 - 2019, DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN"*, de que trata el artículo anterior.

ARTÍTULO 5°. ADICIÓNESE EL NUMERAL 4° AL ARTÍCULO 1.2.1.2 DEL DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015, DE LA SIGUIENTE MANERA:

"4. La norma NIA 701, referente a comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, será de obligatoria aplicación para los Revisores Fiscales y los Contadores Públicos Independientes que emitan dictámenes sobre estados financieros, de entidades que apliquen de forma obligatoria o voluntaria, las Normas Información Financiera para el Grupo 1, y de entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público. También se aplicara esta norma a los revisores fiscales o contadores públicos independientes que emitan dictamen sobre estados financieros de las entidades que la ley u otras disposiciones legales

"Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones."

clasifiquen como de interés público; los demás Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes de otras entidades podrán aplicar la NIA 701 de forma voluntaria".

ARTÍCULO 6°. *INCORPORACIÓN DEL MARCO TÉCNICO NORMATIVO No. 6 – 2019 SOBRE ESTADOS FINANCIEROS EXTRAORDINARIOS, ASIENTOS, VERIFICACIÓN DE LAS AFIRMACIONES, PENSIONES DE JUBILACIÓN, Y NORMAS SOBRE REGISTRO Y LIBROS.* Incorpórese en la Sección de Anexos del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, un Anexo No. 6 - 2019, que forma parte integral del presente Decreto, contentivo del marco técnico normativo sobre estados financieros extraordinarios, asientos, verificación de las afirmaciones, pensiones de jubilación y normas sobre registros y libros.

ARTÍCULO 7°. *VIGENCIA.* El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, observando lo siguiente:

1. El anexo técnico señalado en el artículo 1° precedente y que hace parte integral del presente Decreto, será aplicable para los estados financieros de propósito general de las entidades clasificadas en el Grupo 1, que se preparen a partir del 1° de enero del año 2020, permitiendo su aplicación voluntaria de manera integral y anticipada, fecha a partir de la cual se deroga el *"ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO No. 1, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF, GRUPO 1"*, del Decreto 2483 de 2018 y consecuentemente los anexos allí compilados 1.1, 1.2 y 1.3, incorporados en el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015.

2. El anexo técnico señalado en el artículo 3° precedente y que hace parte integral del presente Decreto, será aplicable a partir del 1° de enero del año 2020, fecha a partir de la cual se derogan los anexos 4, 4.1 y 4.2 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015.

3. Si una entidad opta por aplicar voluntariamente de manera integral y anticipada el anexo técnico de que trata el artículo 1° del presente Decreto, deberá revelar este hecho y aplicar todos los requerimientos al mismo tiempo, por su aplicación anticipada.

4. Las fechas de vigencia incorporadas en los estándares de los anexos técnicos que hacen parte integral del presente Decreto, no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de las mismas en Colombia y, por lo tanto, estos estándares sólo tendrán aplicación a partir de las fechas de vigencia señaladas en los numerales 1 y 2 de este artículo.

5. El numeral 4, que adiciona al artículo 1.2.1.2 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, será aplicable, observando lo siguiente:

   5.1. Se establece un periodo de transición de dos (2) años, contados a partir del 1° de enero de 2020 para los Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes que emitan dictámenes sobre estados financieros, de entidades que apliquen de forma obligatoria o voluntaria, las Normas Información Financiera para el Grupo 1, y de entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, salvo para entidades que sean emisores de valores quienes continuarán aplicando lo requerido en la NIA 701 de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.2.1.2 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de

"Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones."

Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015.

5.2. Concordante con lo anterior, los Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes de las entidades de que trata el inciso anterior, salvo de los emisores de valores, no tienen la obligatoriedad de aplicar la NIA 701 a los dictámenes de los estados financieros al 31 de diciembre de 2019, referente a las cuestiones clave de auditoría.

5.3. Finalizado el período de transición para los Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes que emitan dictámenes sobre estados financieros, de entidades que apliquen de forma obligatoria o voluntaria, las Normas Información Financiera para el Grupo 1, y de entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, será de obligatoria aplicación la NIA 701, a partir del 1° de enero del año 2022.

6. Con el Anexo No. 6 - 2019 que hace parte integral del presente Decreto, se derogan las disposiciones vigentes del Decreto 2649 de 1993 "*Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*". Dicho Anexo rige a partir del 1° de enero de 2020.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C., a los 13 DIC 2019

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ALBERTO CARRASQUILLA BARRERA

EL MINISTRO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO

JOSÉ MANUEL RESTREPO ABONDANO

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 - 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF, GRUPO 1

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Marco Conceptual para la Información Financiera

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

ÍNDICE

	desde el párrafo
ESTATUS Y PROPÓSITO DEL *MARCO CONCEPTUAL*	EP1.1
CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	
INTRODUCCIÓN	1.1
OBJETIVO, UTILIDAD Y LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	1.2
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES FRENTE A LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN RECURSOS Y DERECHOS DE LOS ACREEDORES DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	1.12
Recursos económicos y derechos de los acreedores	1.13
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	1.15
Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	1.17
Rendimiento financiero reflejado por los flujos de efectivo pasados	1.20
Cambios en los recursos económicos y en los derechos que no proceden del rendimiento financiero	1.21
INFORMACIÓN SOBRE EL USO DE LOS RECURSOS ECONÓMICOS DE LA ENTIDAD	1.22
CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	
INTRODUCCIÓN	2.1
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.4
Características cualitativas fundamentales	2.5
Características cualitativas de mejora	2.23
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.39
CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA	
ESTADOS FINANCIEROS	3.1
Objetivo y alcance de los estados financieros	3.2
Periodo sobre el que se informa	3.4
Perspectiva adoptada en los estados financieros	3.8
Hipótesis de negocio en marcha	3.9
LA ENTIDAD QUE INFORMA	3.10
Estados financieros consolidados y no consolidados	3.15
CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	
INTRODUCCIÓN	4.1
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO	4.3
Derecho	4.6
Potencial para producir beneficios económicos	4.14
Control	4.19
DEFINICIÓN DE UN PASIVO	4.26

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Obligación	4.28
Transferencia de un recurso económico	4.36
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	4.42
ACTIVOS Y PASIVOS	4.48
Unidad de cuenta	4.48
Contratos pendientes de ejecución	4.56
Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales	4.59
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	4.63
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	4.68
CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS	
EL PROCESO DE RECONOCIMIENTO	5.1
CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	5.6
Relevancia	5.12
Representación fiel	5.18
BAJA EN CUENTAS	5,26
CAPÍTULO 6—MEDICIÓN	
INTRODUCCIÓN	6.1
BASES DE MEDICIÓN	6.4
Costo histórico	6.4
Valor corriente	6.10
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LAS BASES DE MEDICIÓN PARTICULARES	6.23
Costo histórico	6.24
Valor corriente	6.32
FACTORES QUE CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	6.43
Relevancia	6.49
Representación fiel	6.58
Características cualitativas de mejora y la restricción del costo	6.63
Factores específicos en la medición inicial	6.77
Más de una base de medición	6.83
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	6.87
TÉCNICAS DE MEDICIÓN BASADAS EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO	6.91
CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	
PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR COMO HERRAMIENTAS DE COMUNICACIÓN	7.1
OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	7.4
CLASIFICACIÓN	7.7
Clasificación de activos y pasivos	7.9
Clasificación del patrimonio	7.12
Clasificación de ingresos y gastos	7.14
AGREGACIÓN	7.20
CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

CONCEPTOS DE CAPITAL	**8.1**
CONCEPTOS DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL Y LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO	**8.3**
AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	**8.10**
APÉNDICE—DEFINICIONES DE TÉRMINOS	
Aprobación por el Consejo del *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en marzo de 2018	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Marco Conceptual para la Información Financiera

ESTATUS Y PROPÓSITO DEL *MARCO CONCEPTUAL*

EP1.1 El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*) describe el objetivo y los conceptos que se utilizan de la información financiera con propósito general. El propósito del *Marco Conceptual* es:

(a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a desarrollar Normas NIIF (Normas) que estén basadas en conceptos congruentes;

(b) asistir a los preparadores para desarrollar políticas contables congruentes cuando no es aplicable ninguna Norma a una transacción específica u otro suceso, o cuando una Norma permite una opción de política contable; y

(c) ayudar a todas las partes a comprender e interpretar las Normas.

EP1.2 El *Marco Conceptual* no es una Norma. Ningún contenido del *Marco Conceptual* prevalece sobre ninguna Norma o requerimiento de una Norma.

EP1.3 Para cumplir el objetivo de información financiera con propósito general, el Consejo puede, en ocasiones, especificar requerimientos que se alejen de algunos aspectos del *Marco Conceptual*. Si el Consejo hace esto, explicará esta falta de observancia en los Fundamentos de las Conclusiones de esa Norma.

EP1.4 El *Marco Conceptual* puede revisarse periódicamente, a partir de la experiencia que el Consejo haya adquirido trabajando con él. Las revisiones del *Marco Conceptual* no conducirán automáticamente a cambios en las Normas. Cualquier decisión para modificar una Norma requeriría que el Consejo observara su procedimiento a seguir para añadir un proyecto a su agenda y desarrollar una modificación a esa Norma.

EP1.5 El *Marco Conceptual* contribuye a la misión señalada de la Fundación IFRS y del Consejo, que es parte de esta Fundación. Esa misión consiste en desarrollar Normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. El trabajo del Consejo sirve al interés público fomentando la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía global. El *Marco Conceptual* proporciona el fundamento para elaborar Normas que:

(a) Contribuyen a la transparencia mejorando la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.

(b) Refuerzan la rendición de cuentas, reduciendo el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que han confiado su dinero. Las Normas basadas en el *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener control sobre la gerencia. Como una fuente de información globalmente comparable, las Normas son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.

(c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para los negocios, el uso de un único idioma contable de confianza, procedente de Normas basadas en el *Marco Conceptual* disminuye el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales.

CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

Introducción

1.1 El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*—las características cualitativas, y la restricción del costo, de la información financiera útil, el concepto de entidad que informa, los elementos de los estados financieros, reconocimiento y baja en cuentas, medición, presentación e información a revelar—se derivan lógicamente del objetivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

1.2 El objetivo de la información financiera con propósito general[1] es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.[2] Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:

(a) la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda;

(b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o

(c) el ejercicio del derecho a votar u otras formas de influir en las acciones de la gerencia que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad.

1.3 Las decisiones descritas en el párrafo 1.2 dependen de las rentabilidades que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales esperen, por ejemplo, dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre (y perspectivas) de la entrada de efectivo neta futura a la entidad y de sus evaluaciones de la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información para ayudarles a realizar esas evaluaciones.

1.4 Para realizar las evaluaciones descritas en el párrafo 1.3, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información sobre:

(a) los recursos económicos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en esos recursos y derechos de los acreedores (véanse los párrafos 1.12 a 1.21); y

(b) la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno[3] han cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad (véanse los párrafos 1.22 y 1.23).

1.5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general.[4]

1.6 Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones económicas generales y las expectativas, los sucesos y la situación política, y las perspectivas del sector y de la empresa.

1.7 Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa.

1.8 Los usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto. El Consejo, al desarrollar Normas, tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades del mayor número de usuarios principales. Sin embargo, centrarse en las necesidades comunes de información no impide que la entidad que informa incluya información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales.

1.9 La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna.

1.10 Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos.

---

1 A lo largo del *Marco Conceptual*, los términos "informes financieros" e "información financiera" hacen referencia a informes financieros con propósito general e información financiera con propósito general a menos que se indique específicamente otra cosa.

2 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "entidad" hace referencia a entidad que informa a menos que específicamente se indique otra cosa.

3 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "gerencia" hace referencia a la gerencia y al órgano de gobierno de una entidad a menos que se indique específicamente otra cosa.

4 A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "usuarios principales" y "usuarios" se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

1.11 En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen en esas estimaciones, juicios y modelos. Los conceptos son las metas que se esfuerzan en alcanzar el Consejo y los preparadores de los informes financieros. Como en la mayoría de las metas, la visión del *Marco Conceptual* de la información financiera ideal es improbable que se alcance en su totalidad, al menos no a corto plazo, porque lleva tiempo comprender, aceptar e implementar nuevas formas de analizar transacciones y otros sucesos. No obstante, es esencial establecer una meta hacia la que dirigir los esfuerzos si se quiere que la información financiera evolucione para mejorar su utilidad.

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos de la entidad que informa

1.12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información suministran datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a una entidad.

Recursos económicos y derechos de los acreedores

1.13 La información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las fortalezas y debilidades financieras de esta entidad. Esa información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiación adicional y las posibilidades de tener éxito en obtener esa financiación. Esa información puede también ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre las prioridades y los requerimientos de pago de los derechos de acreedores existentes ayuda a los usuarios a predecir cómo se distribuirán los flujos de efectivo futuros entre los acreedores con derechos contra la entidad que informa.

1.14 Los diferentes tipos de recursos económicos afectan de forma distinta a la evaluación de un usuario de las perspectivas de la entidad que informa sobre los flujos de efectivo futuros. Algunos flujos de efectivo futuros proceden directamente de recursos económicos existentes, tales como las cuentas por cobrar. Otros flujos de efectivo proceden del uso de varios recursos en combinación con la producción y comercialización de bienes o servicios a los clientes. Aunque esos flujos de efectivo no pueden identificarse con recursos económicos individuales (o derechos de los acreedores), los usuarios de los informes financieros necesitan conocer la naturaleza e importe de los recursos disponibles para utilizar en las operaciones de la entidad que informa.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores

1.15 Los cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores de la entidad que informa proceden del rendimiento financiero de esa entidad (véanse los párrafos 1.17 a 1.20) y de otros sucesos o transacciones, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 1.21). Para evaluar de forma apropiada las perspectivas de flujos de efectivo netos futuros de la entidad que informa y la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad, los usuarios necesitan ser capaces de identificar esos dos tipos de cambios.

1.16 La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa ayuda a los usuarios a comprender la rentabilidad que la entidad ha producido a partir de sus recursos económicos. La información sobre la rentabilidad que ha producido la entidad puede ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre la variabilidad y componentes de esa rentabilidad es también importante, especialmente para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de la entidad que informa y la medida en que su gerencia ha cumplido con sus responsabilidades de administración es habitualmente útil para predecir la rentabilidad futura de los recursos económicos de la entidad.

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

1.17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en

los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

1.18 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores, distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores (véase el párrafo 1.21), es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores. La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un periodo puede ayudar también a los usuarios a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad.

1.19 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, afectando a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados

1.20 La información sobre los flujos de efectivo de una entidad que informa durante un periodo también ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas futuras y a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Esa información indica la forma en que la entidad que informa obtiene y gasta efectivo, incluyendo información sobre sus préstamos y reembolso de deuda, dividendos en efectivo u otras distribuciones de efectivo a los inversores, y otros factores que pueden afectar a la liquidez y solvencia de la entidad. La información sobre los flujos de efectivo ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de una entidad que informa, a evaluar sus actividades de inversión y financiación, determinar su liquidez y solvencia e interpretar otra información sobre el rendimiento financiero.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero

1.21 Los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa pueden cambiar también por razones distintas del rendimiento financiero, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio. La información sobre este tipo de cambios es necesaria para proporcionar a los usuarios una comprensión completa de por qué cambiaron los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa, y de las implicaciones de esos cambios para su rendimiento financiero futuro.

Información sobre el uso de los recursos económicos de la entidad

1.22 Información sobre la medida en que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad ayuda a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de esos recursos. Esta información también es útil para predecir la medida en que la gerencia usará eficiente y eficazmente los recursos económicos de la entidad en periodos futuros. Por ello, es útil para la evaluación de las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras de la entidad.

1.23 Ejemplos de las responsabilidades de la gerencia para usar los recursos de la entidad incluyen proteger esos recursos económicos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos, tales como cambios tecnológicos o de precios, y asegurar que la entidad cumple con la legislación, las normativas y las disposiciones contractuales que le sean aplicables.

CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Introducción

2.1 Las características cualitativas de la información financiera útil consideradas en este capítulo identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera).

2.2 Los informes financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores. (En el *Marco Conceptual* se hace referencia a esta información como a información sobre los fenómenos económicos.) Algunos informes financieros también incluyen material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia de la entidad que informa, y otros tipos de información proyectada al futuro.

2.3 Las características cualitativas de la información financiera útil[5] se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros, así como a la información financiera proporcionada por otras vías. El costo, que es una restricción dominante a la capacidad de la entidad que informa para proporcionar información financiera útil, se aplica de forma similar. Sin embargo, las consideraciones al aplicar las características cualitativas y la restricción del costo pueden ser diferentes para diversos tipos de información. Por ejemplo, si se aplican a la información proyectada al futuro pueden ser diferentes a si se hace a la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores existentes y a los cambios en esos recursos y derechos de los acreedores.

Características cualitativas de la información financiera útil

2.4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

2.5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

2.6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

2.7 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

2.8 La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir desenlaces futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

2.9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (es decir, si confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

2.10 El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, la información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

---

5 A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "características cualitativas", y "restricción del costo" se refiere a las características cualitativas y restricción del costo de la información financiera útil.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Materialidad o Importancia relativa

2.11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo 1.5) adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62).

2.13 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que se alcanza alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

2.14 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo histórico o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, así como el proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

2.15 Una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de alguna otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

2.16 La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados, así como que los pasivos y gastos no están subestimados.[6] Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros.

2.17 El ejercicio de la prudencia no impone necesariamente la asimetría, así, por ejemplo, no hay una necesidad sistemática de evidencia más convincente para apoyar el reconocimiento de activos o ingresos que para el reconocimiento de pasivos o gastos. Esta asimetría no es una característica cualitativa de la información financiera útil. No obstante, Normas concretas pueden contener requerimientos de asimetría si esto es consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.

2.18 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada ha sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, no puede señalarse que una estimación de un precio o valor no observable sea exacta ni que sea inexacta. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser fiel si el importe se describe con claridad y exactitud como tal estimación, se explican la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.

---

6 Activos, pasivos, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

2.19 La incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil (véase el párrafo 2.22).

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

2.20 Para que la información sea útil debe ser relevante y, además, debe proporcionar una representación fiel de lo que pretende representar. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

2.21 Los procesos más eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo, que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico, la información sobre lo que puede ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante. Tercero, determinar si esa información está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información que sea más relevante.

2.22 En algunos casos, se puede necesitar realizar una compensación entre las características cualitativas fundamentales para cumplir el objetivo de la información financiera, que es proporcionar información útil sobre los fenómenos económicos. Por ejemplo, la información más relevante sobre un fenómeno puede ser una estimación altamente incierta. En algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición que implica realizar esa estimación podría ser tan alto que cuestione si ésta proporciona una representación suficientemente fiel de ese fenómeno. En algunos de estos casos, la información más útil puede ser la estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. En otros de estos casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel de ese fenómeno, la información más útil podría incluir una estimación de otro tipo que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a una incertidumbre en la medición menor. En circunstancias concretas, puede no haber estimación que proporcione información útil. En esas circunstancias concretas, puede ser necesario proporcionar información que no dependa de una estimación.

Características cualitativas de mejora

2.23 La comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y facilitan una representación fiel de lo que pretende representar. Las características cualitativas de mejora pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para representar un fenómeno, si ambas se consideran que proporcionan información igualmente relevante y fielmente representada de ese fenómeno.

Comparabilidad

2.24 Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas, por ejemplo, vender o mantener una inversión, o invertir en una entidad que informa o en otra. Por consiguiente, la información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades, así como con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

2.25 La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas.

2.26 La congruencia, aunque está relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de un periodo a otro dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es el objetivo; la congruencia ayuda al lograr esa meta.

2.27 Comparabilidad no es igual a uniformidad. Para que la información sea comparable, las cosas similares deben verse parecidas y las cosas distintas deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni haciendo que las cosas similares se vean distintas.

2.28 Se suele conseguir cierto grado de comparabilidad satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener, de forma natural, algún grado de

comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar en otra entidad que informa.

2.29 Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad.

Verificabilidad

2.30 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.

2.31 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalcular el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es la verificación del importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).

2.32 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección futura hasta un periodo futuro, e incluso podría no ser posible en ningún momento. Normalmente, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información.

Oportunidad

2.33 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa debido a que, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

Comprensibilidad

2.34 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.

2.35 Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede facilitarse su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos, en los informes financieros, podría facilitar la comprensión de la información contenida en dichos informes financieros. Sin embargo, esos informes estarían incompletos, y por ello serían posiblemente engañosos.

2.36 Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Aplicación de las características cualitativas de mejora

2.37 Las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no proporciona una representación fiel de lo que pretende representar.

2.38 La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa de mejora puede tener que ser reducida para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, puede merecer la pena reducir temporalmente la comparabilidad, cuando se está aplicando prospectivamente una Norma nueva, con el fin de mejorar la relevancia o la representación fiel en el largo plazo. Proporcionar una información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La restricción del costo sobre la información financiera útil

2.39 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar.

2.40 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar dicha información, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.

2.41 La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. Un inversor, prestamista u otro acreedor individual también se beneficia mediante una toma de decisiones mejor informadas. Sin embargo, no es posible que los informes financieros con propósito general proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.

2.42 Al aplicar la restricción del costo, el Consejo evalúa si los beneficios de presentar una información en particular probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Cuando se aplica la restricción del costo al desarrollar una propuesta de Norma, el Consejo recaba información de los suministradores de información financiera, usuarios, auditores, académicos y otros sobre la naturaleza y cantidad de los beneficios y costos esperados de esa Norma. En la mayoría de las situaciones, las evaluaciones se basan en una combinación de información cuantitativa y cualitativa.

2.43 Debido a la subjetividad inherente, las diferentes evaluaciones individuales de los costos y los beneficios de la presentación de partidas particulares de información financiera variarán. Por ello, el Consejo pretende considerar los costos y beneficios en relación con la información financiera de forma general, y no solo en relación con entidades que informan individuales. Eso no significa que las evaluaciones de costos y beneficios justifiquen siempre los mismos requerimientos de información para todas las entidades. Las diferencias pueden resultar apropiadas debido a los distintos tamaños de entidades, las diversas formas de obtener capital (en mercados cotizados o no cotizados), las necesidades de los diferentes usuarios u otros factores.

CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA

Estados financieros

3.1 Los Capítulos 1 y 2 analizan la información proporcionada en los informes financieros con propósito general y los Capítulos 3 a 8 tratan la información proporcionada en los estados financieros con propósito general, que son una forma concreta de informes financieros con propósito general. Los estados financieros[7] proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores, que cumplen las definiciones de los elementos de los estados financieros (véase Tabla 4.1).

Objetivo y alcance de los estados financieros

3.2 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa[8] que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 1.3).

3.3 Esa información se proporciona:

(a) en el estado de situación financiera, reconociendo activos, pasivos y patrimonio;

(b) en el estado (o estados) del rendimiento financiero,[9] reconociendo ingresos y gastos; y

---

7 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "estados financieros" hace referencia a estados financieros con propósito general.

8 Activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

9 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende un solo o dos estados.

(c) en otros estados y notas, presentando y revelando información sobre:

(i) activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos (véase el párrafo 5.1), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de esos activos y pasivos reconocidos;

(ii) activos y pasivos que no han sido reconocidos (véase el párrafo 5.6), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de ellos;

(iii) flujos de efectivo;

(iv) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos; y

(v) los métodos, suposiciones y juicios utilizados al estimar los importes presentados o revelados, y los cambios en ellos.

Periodo sobre el que se informa

3.4 Los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y proporcionan información sobre:

(a) activos y pasivos—incluyendo activos y pasivos no reconocidos— y patrimonio que existían al final del periodo sobre el que se informa o durante éste; y

(b) ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.

3.5 Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a identificar y evaluar los cambios y tendencias, los estados financieros proporcionan también información comparativa por, al menos, un periodo sobre el que se informa anterior.

3.6 La información sobre posibles transacciones futuras y otros posibles sucesos futuros (información referida al futuro) se incluye en los estados financieros si:

(a) está relacionada con activos o pasivos de la entidad—incluyendo activos y pasivos no reconocidos— o patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa o a ingresos o gastos de éste; y

(b) es útil para los usuarios de los estados financieros.

Por ejemplo, si un activo o un pasivo se mide estimando los flujos de efectivo futuros, la información sobre las estimaciones de esos flujos de efectivo futuros puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender las medidas presentadas. Habitualmente, los estados financieros no proporcionan otros tipos de información referida al futuro, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia para la entidad que informa.

3.7 Los estados financieros incluyen información sobre transacciones y sucesos que han ocurrido después del final del periodo sobre el que se informa si la provisión de esta información es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 3.2).

Perspectiva adoptada en los estados financieros

3.8 Los estados financieros proporcionan información sobre transacciones y otros sucesos vistos desde la perspectiva de la entidad que informa en conjunto, no desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores existentes o potenciales.

Hipótesis de negocio en marcha

3.9 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente. Si es así, los estados financieros describen la base utilizada.

La entidad que informa

3.10 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

3.11 Algunas veces una entidad (controladora) tiene el control sobre otra entidad (subsidiaria). Si una entidad que informa comprende la controladora y sus subsidiarias, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros consolidados" (véanse los párrafos 3.15 y 3.16). Si una entidad que informa es solo la controladora, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros no consolidados" (véanse los párrafos 3.17 y 3.18).

3.12 Si la entidad que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por relación controladora-subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros combinados".

3.13 La determinación del límite apropiado de una entidad que informa puede ser difícil si ésta:

(a) no es una entidad legal; y

(b) no comprende solo entidades legales vinculadas por una relación controladora-subsidiaria.

3.14 En estos casos, la determinación del límite de la entidad que informa se guía por las necesidades de información de los usuarios principales de los estados financieros de la entidad que informa. Dichos usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:

(a) el límite de la entidad que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;

(b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas dentro del límite de la entidad que informa, dé lugar a información neutral; y

(c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y lo que constituye la entidad que informa.

Estados financieros consolidados y no consolidados

3.15 Los estados financieros consolidados proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora y sus subsidiarias como una entidad única que informa. Esa información es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora, en su evaluación de las perspectivas de las entradas de efectivo netas futuras de la controladora. Esto es así porque las entradas de efectivo netas a la controladora incluyen las distribuciones a la controladora de sus subsidiarias, y dichas distribuciones dependen de las entradas de efectivo netas en las subsidiarias.

3.16 Los estados financieros consolidados no se diseñan para proporcionar información separada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de cualquier subsidiaria concreta. Los estados financieros propios de una subsidiaria se diseñan para proporcionar esa información.

3.17 Los estados financieros no consolidados se diseñan para proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora, y no sobre sus subsidiarias. Esa información puede ser útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora porque:

(a) habitualmente un derecho de los acreedores frente a la controladora no otorga al tenedor un derecho frente a las subsidiarias; y

(b) en algunas jurisdicciones, los importes que pueden ser legalmente distribuidos a los tenedores de derechos sobre el patrimonio contra la controladora dependen de las reservas distribuibles de la controladora.

Otra forma de proporcionar información sobre algunos o todos los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora únicamente es en las notas a los estados financieros consolidados.

3.18 La información proporcionada por los estados financieros no consolidados, habitualmente, no es suficiente para satisfacer las necesidades de información de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora. Por consiguiente, cuando se requieren estados financieros consolidados, los estados financieros no consolidados no sirven como sustituto de los primeros. No obstante, se puede requerir que una controladora prepare estados financieros no consolidados, o que opte por hacerlo, además de los estados financieros consolidados.

CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Introducción

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el *Marco Conceptual* son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1.

Tabla 4.1—Los elementos de los estados financieros

Aspecto tratado en el Capítulo 1	Elemento	Definición o descripción
Recursos económicos	Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Derechos de los acreedores	Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
	Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que reflejan el rendimiento financiero	Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
	Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	–	aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos.
	–	Intercambios de activos de activos o pasivos que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio.

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

4.5 Esta sección analiza tres aspectos de dichas definiciones:

(a) derechos (véanse los párrafos 4.6 a 4.13);

(b) potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.14 a 4.18); y

(c) control (véanse los párrafos 4.19 a 4.25).

Derecho

4.6 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios toman diversas formas, incluyendo:

(a) derechos que se corresponden con una obligación de un tercero (véase el párrafo 4.39), por ejemplo:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) Derechos a recibir efectivo.

(ii) Derechos a recibir bienes o servicios.

(iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.

(iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado (véase el párrafo 4.37).

(b) Derechos que no se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:

(i) Derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Ejemplos de estos derechos son un derecho a usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes del valor residual de un objeto arrendado.

(ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.

4.7 Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto físico propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas, por ejemplo:

(a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público (véase el párrafo 4.22); o

(b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas (véase el párrafo 4.31).

4.8 Algunos bienes o servicios—por ejemplo, servicios de empleados—se reciben y consumen de forma inmediata. El derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios.

4.9 No todos los derechos de una entidad son activos de esa entidad—para ser activos de la entidad, los derechos deben tener el potencial de producir beneficios económicos para la entidad más allá de los beneficios económicos disponibles para todo tercero (véanse los párrafos 4.14 a 4.18) y ser controlados por la entidad (véanse los párrafos 4.19 a 4.25). Por ejemplo, los derechos disponibles para cualquier tercero sin costo significativo—por ejemplo, derechos de acceso a bienes públicos, tales como los derechos públicos de paso sobre terrenos o el conocimiento que es de dominio público—habitualmente no son activos para las entidades que los poseen.

4.10 Una entidad no puede tener derecho a obtener beneficios económicos de sí misma. Por ello:

(a) los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad y recomprados y mantenidos por ella—por ejemplo, acciones propias—no son recursos económicos de esa entidad; y

(b) si una entidad que informa comprende más de una entidad legal, los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por una de dichas entidades legales y mantenidos por otra de ellas no son recursos económicos de la entidad que informa.

4.11 En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado. Sin embargo, a efectos contables, los derechos relacionados se tratan a menudo como una única unidad de cuenta que es un activo único (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Por ejemplo, la propiedad legal de un objeto físico puede dar lugar a varios derechos, incluyendo:

(a) el derecho a utilizar el objeto;

(b) el derecho a vender derechos sobre el objeto;

(c) el derecho a pignorar derechos sobre el objeto; y

(d) otros derechos no mencionados en (a)–(c).

4.12 En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un activo único. Conceptualmente, el recurso económico es el conjunto de derechos, no el objeto físico.

No obstante, la descripción del objeto físico como el conjunto de derechos proporcionará, a menudo, una representación fiel de esos derechos de la forma más concisa y comprensible.

4.13 En algunos casos, es incierta la existencia de un derecho. Por ejemplo, una entidad y un tercero pueden discrepar si la entidad tiene un derecho a recibir un recurso económico de ese tercero. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—es incierto que la

entidad tiene un derecho y, por consiguiente, si existe un activo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de activos cuya existencia es incierta.)

Potencial para producir beneficios económicos

4.14 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.

4.15 Un derecho puede cumplir la definición de un recurso económico, y por ello puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el activo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el activo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.

4.16 Un recurso económico podría producir beneficios económicos para la entidad permitiendo u otorgando el derecho a realizar, por ejemplo, uno o más de las siguientes acciones:

(a) recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico;

(b) intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables;

(c) producir entradas de efectivo o evitar salidas de efectivo mediante, por ejemplo:

  (i) el uso del recurso económico individualmente o en combinación con otros recursos económicos para producir bienes o prestar servicios;

  (ii) el uso del recurso económico para mejorar el valor de otros recursos económicos; o

  (iii) el arriendo del recurso económico a otra parte;

(d) recibir efectivo u otros recursos económicos mediante la venta del recurso económico; o

(e) extinguir pasivos mediante la transferencia del recurso económico.

4.17 Aunque un recurso económico debe su valor a su potencial presente para producir beneficios económicos futuros, el recurso económico es el derecho presente que contiene ese potencial, no los beneficios económicos futuros que el derecho puede producir. Por ejemplo, el valor de una opción comprada procede de su potencial presente para producir beneficios económicos a través del ejercicio de la opción en una fecha futura. Sin embargo, el recurso económico es el derecho presente —el derecho a ejercer la opción en una fecha futura. El recurso económico no son los beneficios económicos futuros que el tenedor recibirá si se ejercita la opción.

4.18 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por ello, cuando una entidad incurre en un desembolso, esto puede proporcionar evidencia de que ha buscado los beneficios económicos futuros, pero no proporciona una prueba concluyente de que haya obtenido un activo. De forma análoga, la ausencia de un desembolso relacionado no excluye que una partida cumpla la definición de activo. Los activos pueden incluir, por ejemplo, derechos que un gobierno ha concedido a la entidad sin costo o que han sido donados a la entidad por un tercero.

Control

4.19 El control vincula un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de una propiedad inmobiliaria sin controlar la totalidad de los derechos que surgen de la propiedad de dicho elemento. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no los derechos que surgen de poseer la propiedad en su totalidad, la cual no controla.

4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.

4.22 El control de un recurso económico habitualmente surge de la capacidad de exigir los derechos legales. Sin embargo, el control puede surgir también si una entidad tiene otros medios de asegurar que tiene la capacidad presente, y no la tiene un tercero, de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios que pueden

proceder de éste. Por ejemplo, una entidad podría controlar un derecho a usar un conocimiento que no es de dominio público si tiene acceso a dicho conocimiento y la capacidad presente de conservarlo en secreto, incluso si no está protegido por una patente registrada.

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.

4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente.

Definición de pasivo

4.26 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

4.27 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

(a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35);

(b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41); y

(c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47).

Obligación

4.28 El primer criterio para un pasivo es que la entidad tenga una obligación.

4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.

4.30 Si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene el derecho a recibir ese recurso económico. Sin embargo, un requerimiento para que una parte reconozca un pasivo y lo mida por un importe especificado no supone que el tercero (o terceros) deba reconocer un activo o lo mida por el mismo importe. Por ejemplo, Normas concretas pueden contener criterios de reconocimiento o requerimientos de medición diferentes para el pasivo de una parte y el activo correspondiente del tercero (o terceros) si dichos criterios o requerimientos distintos son consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante, que represente fielmente lo que pretende representar.

4.31 Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una "obligación implícita".

4.32 En algunas situaciones, el deber o la responsabilidad de una entidad de transferir un recurso económico están condicionados a una acción futura concreta que la entidad puede realizar por sí misma. Estas acciones podrían incluir la explotación de un negocio concreto u operar en un mercado concreto en una fecha futura especificada, o ejercer opciones concretas dentro de un contrato. En estas situaciones, la entidad tiene una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar la realización de esa acción.

4.33 La conclusión de que es apropiado preparar los estados financieros de una entidad sobre una base de negocio en marcha también implica una conclusión de que la entidad no tiene la capacidad de evitar una transferencia que podría evitarse solo liquidando la entidad o cesando en el negocio.

4.34 Los factores usados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar la transferencia de un recurso económico pueden depender de la naturaleza del deber o responsabilidad de la entidad. Por ejemplo,

en algunos casos, una entidad puede no tener la capacidad práctica de evitar una transferencia si cualquier acción que pudiera tomar para evitarla tuviera consecuencias económicas significativamente más adversas que la transferencia misma. Sin embargo, ni la intención de realizar una transferencia, ni una alta probabilidad de ésta, es razón suficiente para concluir que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar dicha transferencia.

4.35 En algunos casos, hay incertidumbre sobre si existe una obligación. Por ejemplo, si un tercero pretende una compensación por un acto de una entidad denunciado por irregularidades, puede haber incertidumbre sobre si ocurrió o no el acto, sobre si la entidad lo cometió o sobre cómo se aplica la ley. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—existirá incertidumbre sobre si la entidad tiene una obligación con el tercero que pretende una compensación y, por consiguiente, si existe un pasivo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de pasivos sobre cuya existencia hay incertidumbre.)

Transferencia de un recurso económico

4.36 El segundo criterio para un pasivo es que la obligación sea la transferencia de un recurso económico.

4.37 Para satisfacer este criterio, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera un recurso económico—se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Solo es necesario que la obligación exista ya y que, en, al menos, una circunstancia, se requiera que la entidad transfiera un recurso económico.

4.38 Una obligación puede cumplir la definición de un pasivo incluso si la probabilidad de transferir un recurso económico es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el pasivo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el pasivo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.

4.39 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:

(a) Obligaciones de pagar efectivo.

(b) Obligaciones de entregar bienes o prestar servicios.

(c) Obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables. Estas obligaciones incluyen, por ejemplo, un contrato a término para vender un recurso económico en condiciones que son actualmente desfavorables, o una opción que da derecho a un tercero a comprar un recurso económico de la entidad.

(d) Obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto.

(e) Obligaciones de emitir un instrumento financiero que obligará a la entidad a transferir un recurso económico.

4.40 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, las entidades, en ocasiones, deciden, por ejemplo:

(a) liquidar la obligación negociando su liberación;

(b) transferir la obligación a un tercero; o

(c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.

4.41 En las situaciones descritas en el párrafo 4.40, una entidad tiene la obligación de transferir un recurso económico hasta que se ha liquidado, transferido o reemplazado esa obligación.

Obligación presente como resultado de sucesos pasados

4.42 El tercer criterio para un pasivo es que la obligación sea una obligación presente que exista como resultado de sucesos pasados.

4.43 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si:

(a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y

(b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.

4.44 Los beneficios económicos obtenidos podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción tomada podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si se

obtienen los beneficios económicos, o se toma una acción, a lo largo de un período de tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse durante ese tiempo.

4.45 Si se promulga una nueva legislación, surge una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de los beneficios económicos o de la toma de una acción a la que se aplica esa legislación, una entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. La promulgación de legislación no es en sí misma suficiente para hacer que una entidad tenga una obligación presente. De forma análoga, la práctica comercial de una entidad, política publicada o documento específico del tipo mencionado en el párrafo 4.31 da lugar a una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de beneficios económicos o de la realización de una acción a la que se aplica esa práctica, política o declaración, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.

4.46 Una obligación presente puede existir incluso si la correspondiente transferencia de recursos económicos no puede ser exigible hasta algún momento futuro. Por ejemplo, puede existir ahora un pasivo contractual de pagar efectivo incluso si el contrato no requiere un pago hasta una fecha futura. De forma análoga, puede existir ahora una obligación contractual para que una entidad realice un trabajo en una fecha futura incluso si la contraparte no puede requerir que la entidad realice el trabajo hasta esa fecha futura.

4.47 Una entidad no tiene todavía una obligación presente de transferir un recurso económico si no ha satisfecho aún los criterios del párrafo 4.43 es decir, si no ha obtenido todavía los beneficios económicos, o tomado una acción que requeriría o podría requerir que la entidad transfiriera un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. Por ejemplo, si una entidad ha realizado un contrato para pagar a un empleado un salario a cambio de recibir los servicios del empleado, la entidad no tiene una obligación presente de pagar el salario hasta que haya recibido los servicios del empleado. Antes de que el contrato esté pendiente de ejecutar—la entidad tiene un derecho y obligación combinados de intercambiar salario futuro por servicios futuros del empleado (véanse los párrafos 4.56 a 4.58).

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

4.48 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.

4.49 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, los contratos pueden, en ocasiones, reconocerse de forma individual, pero medirse como parte de una cartera de contratos. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

4.50 Si una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar en ese momento, de forma tal que el componente transferido y el componente conservado pasen a ser una unidad de cuenta (véanse los párrafos 5.26 a 5.33).

4.51 Una unidad de cuenta se selecciona para proporcionar información útil, lo cual supone que:

(a) la información proporcionada sobre el activo o pasivo, así como sobre los ingresos y gastos relacionados, debe ser relevante. El tratamiento de un grupo de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única puede proporcionar información más relevante que el tratamiento de cada derecho u obligación como una unidad de cuenta individual si, por ejemplo, esos derechos y obligaciones:

(i) no pueden ser, o es improbable que sean, sujeto de transacciones separadas;

(ii) no pueden caducar o es improbable que lo hagan siguiendo patrones diferentes;

(iii) tienen características económicas y riesgos similares y, por ello, es probable que tengan implicaciones parecidas para las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras hacia la entidad o salidas de efectivo netas desde la entidad; o

(iv) se usan juntos en las actividades del negocio llevadas a cabo por una entidad para producir flujos de efectivo, y se miden por referencia a estimaciones de sus flujos de efectivo futuros interdependientes.

(b) la información proporcionada sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos y gastos relacionados deben representar fielmente la esencia de la transacción u otro suceso de los cuales han surgido. Por ello, puede ser necesario tratar los derechos u obligaciones que surgen de fuentes diferentes como una

unidad de cuenta única o separar los derechos u obligaciones que surgen de una fuente única (véase el párrafo 4.62). Igualmente, para proporcionar la representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados, puede ser necesario reconocerlos y medirlos de forma separada.

4.52 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una unidad de cuenta. Por ello, al seleccionar una unidad de cuenta, es importante considerar si los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros seleccionando esa unidad de cuenta es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información. En general, los costos asociados con el reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos se incrementan a medida que disminuye el tamaño de la unidad de cuenta. Por ello, en general, solo se separan los derechos y obligaciones que tienen la misma procedencia si la información resultante es más útil y los beneficios superan a los costos.

4.53 En ocasiones, los derechos y obligaciones surgen de la misma fuente. Por ejemplo, algunos contratos pueden establecer tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes. Si los derechos y obligaciones son interdependientes y no pueden separarse, constituyen un activo o pasivo único inseparable y, por ello, forman una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, este es el caso de los contratos pendientes de ejecución (véase el párrafo 4.57). Por el contrario, si los derechos son separables de las obligaciones, puede, en ocasiones, ser apropiado agrupar los derechos por separado de las obligaciones, dando lugar a la identificación de uno o más activos y pasivos separados. En otros casos, puede ser más apropiado agrupar los derechos y obligaciones separables en una partida contable separada única tratándolos como un activo único y un pasivo único.

4.54 El tratamiento de un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única difiere de la compensación de activos y pasivos (véase el párrafo 7.10).

4.55 Las partidas contables separadas posibles incluyen:

(a) un derecho individual o una obligación individual;

(b) todos los derechos, todas las obligaciones o todos los derechos y obligaciones, que surgen de una fuente única, por ejemplo, un contrato;

(c) un subgrupo de esos derechos u obligaciones—por ejemplo, un subgrupo de derechos sobre una partida de propiedades, planta y equipo para los que la vida útil y estructura de consumo difieren de los de otros derechos sobre esa partida;

(d) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de elementos similares;

(e) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de partidas diferentes—por ejemplo, una cartera de activos y pasivos a disponer en una sola transacción; y

(f) una exposición al riesgo dentro de una cartera de partidas—si una cartera de partidas está sujeta a un riesgo común, algunos aspectos de la contabilización de esa cartera podrían centrarse en la exposición agregada a ese riesgo dentro de la cartera.

Contratos pendientes de ejecución

4.56 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.

4.57 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y obligación son interdependientes y no pueden separarse. Por ello, el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Incluir o no un activo o pasivo en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y de la base de medición (véase el Capítulo 6) seleccionada para ese activo o pasivo incluyendo, cuando sea aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

4.58 En la medida en que una parte cumple sus obligaciones del contrato, el contrato deja de estar pendiente de ejecutar. Si la entidad que informa cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico. Ese derecho es un activo. Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico. Esa obligación es un pasivo.

Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el

párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones.

4.60 Se consideran todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.

4.61 Los términos que carecen de sustancia se desestiman. Un término carece de sustancia si no tiene un efecto apreciable sobre los aspectos económicos del contrato. Los términos que carecen de sustancia podrían incluir, por ejemplo:

(a) términos que no obligan a las partes; o

(b) derechos, incluyendo opciones, que el tenedor no tendrá la capacidad práctica de ejercitar.

4.62 Un grupo o serie de contratos puede lograr, o diseñarse para lograr, un efecto comercial global. Para informar de la esencia de estos contratos, puede ser necesario tratar los derechos y obligaciones que surgen de ese grupo o serie de contratos como una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, si los derechos u obligaciones en un contrato invalidan simplemente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado es que no crea derechos u obligaciones ninguno de los dos contratos. Por el contrario, si un contrato único crea dos o más conjuntos de derechos y obligaciones, que habrían podido ser creados a través de dos o más contratos separados, una entidad puede necesitar contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados, con el fin de representar fielmente los derechos y obligaciones (véanse los párrafos 4.48 a 4.55).

Definición de patrimonio

4.63 Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

4.64 Los derechos sobre el patrimonio son derechos sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. En otras palabras, son derechos frente a la entidad que no cumplen la definición de pasivo. Estos derechos pueden establecerse mediante contrato, legislación o instrumentos similares, e incluyen (en la medida en que no cumplen la definición de pasivo):

(a) acciones de varios tipos, emitidas por la entidad; y

(b) algunas obligaciones para la entidad de emitir otros derechos sobre el patrimonio.

4.65 Diferentes clases de derechos sobre el patrimonio, tales como acciones ordinarias y acciones preferentes, pueden conceder a sus tenedores derechos distintos, por ejemplo, derechos a recibir algunos o todos de los siguientes elementos de la entidad:

(a) dividendos, si la entidad decide pagar dividendos a tenedores que cumplan ciertas condiciones;

(b) el producto de satisfacer los derechos sobre el patrimonio, bien en su totalidad, en el momento de la liquidación, o en parte en otros momentos; o

(c) otros derechos sobre el patrimonio.

4.66 En ocasiones, los requerimientos legales, de regulación o de otro tipo afectan a componentes concretos del patrimonio, tal como al capital en acciones o a las ganancias acumuladas. Por ejemplo, algunos de estos requerimientos permiten que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas de aquellas que los requerimientos especifican que son distribuibles.

4.67 Las actividades de negocio son, a menudo, llevadas a cabo por entidades tales como empresas de propiedad individual, sociedades, fideicomisos o una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Los marcos legales y de regulación de tales entidades son, a menudo, diferentes de los que se aplican a las entidades corporativas. Por ejemplo, puede haber algunas, o bien no haber, restricciones sobre la distribución a los tenedores de derechos sobre patrimonio de estas entidades. No obstante, la definición de patrimonio del párrafo 4.63 del *Marco Conceptual* se aplica a todas las entidades que informan.

Definiciones de ingresos y gastos

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

4.70 De estas definiciones de ingresos y gastos se deduce que las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son ingresos, y las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son gastos.

4.71 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.

4.72 Diferentes transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. El suministro de información por separado de ingresos y gastos con características diferentes puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos 7.14 a 7.19).

CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS

El proceso de reconocimiento

5.1 El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su "importe en libros".

5.2 El estado de situación financiera y el estado (o estados) de rendimiento financiero describen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad en resúmenes estructurados que se diseñan para hacer la información comparable y comprensible. Una característica importante de las estructuras de esos resúmenes es que los importes reconocidos en un estado se incluyen en los totales y, si procede, subtotales, que vinculen los elementos reconocidos en el estado.

5.3 El reconocimiento vincula los elementos, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero de la siguiente forma (véase el Diagrama 5.1):

(a) en el estado de situación financiera al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, activos totales menos pasivos totales igualan al patrimonio total; y

(b) los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:

(i) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más

(ii) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.

5.4 Los estados están vinculados porque el reconocimiento de un elemento (o un cambio en su importe en libros) requiere el reconocimiento o baja en cuentas de uno o más de los otros elementos (o cambios en el importe en libros de uno o más de otros elementos). Por ejemplo:

(a) el reconocimiento de ingresos tiene lugar al mismo tiempo que:

(i) el reconocimiento inicial de un activo, o un incremento en el importe en libros de un activo; o

(ii) la baja en cuentas de un pasivo, o una disminución en el importe en libros de un pasivo.

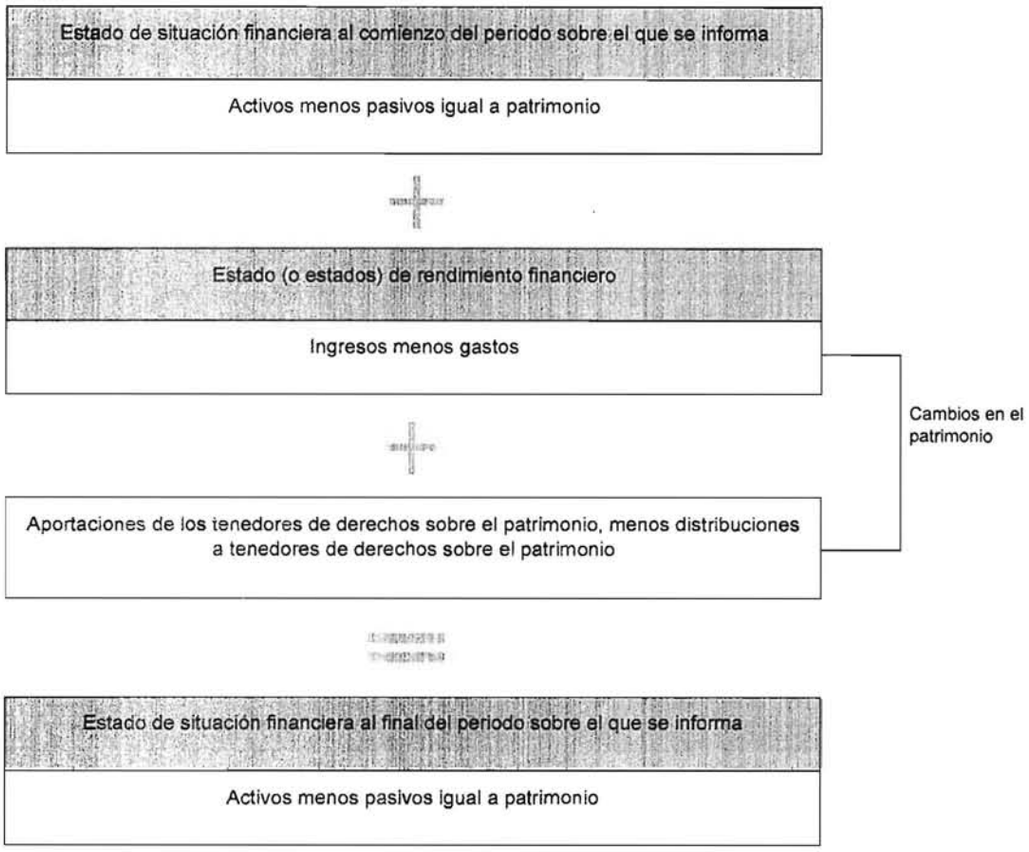
(b) el reconocimiento de gastos tiene lugar al mismo tiempo que:

(i) el reconocimiento inicial de un pasivo, o un incremento en el importe en libros de un pasivo; o

(ii) la baja en cuentas de un activo, o una disminución en el importe en libros de un activo.

Diagrama 5.1: Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"



5.5 El reconocimiento inicial de activos o pasivos que surge de transacciones u otros sucesos puede dar lugar al reconocimiento simultáneo de los ingresos y gastos relacionados. Por ejemplo, la venta de bienes en efectivo da lugar al reconocimiento de un ingreso (por el reconocimiento de un activo—el efectivo) y un gasto (por la baja en cuentas de otro activo—los bienes vendidos). El reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados se denomina, en ocasiones, correlación de costos con ingresos. La aplicación de los conceptos del *Marco Conceptual* conduce a esta correlación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos. Sin embargo, la correlación de costos con ingresos no es un objetivo del *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* no permite el reconocimiento, en el estado de situación financiera, de partidas que no cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio.

Criterios de reconocimiento

5.6 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos se reconocen.

5.7 La falta de reconocimiento de una partida que cumple la definición de uno de los elementos hace al estado de situación financiera y al estado (o estados) del rendimiento financiero menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros. Por otro lado, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de uno de los elementos no proporcionaría información útil. Un activo o pasivo se reconoce solo si el reconocimiento de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultante proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir con:

(a) información relevante sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.12 a 5.17); y

(b) una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.18 y 5.25).

5.8 Al igual que el costo condiciona otras decisiones de información financiera, también afecta a las decisiones de reconocimiento. Existe un costo por reconocer un activo o pasivo. Los preparadores de los estados financieros incurren en costos para obtener una medida relevante de un activo o pasivo. Los usuarios de los estados financieros también incurren en costos al analizar e interpretar la información proporcionada. Un activo o pasivo se reconoce si es probable que los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros, mediante ese reconocimiento, es probable que justifique los costos de proporcionar y usar esa información. En algunos casos, los costos de reconocimiento pueden superar a los beneficios.

5.9 No es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de un activo o pasivo proporcionará información útil, a los usuarios de los estados financieros, a un costo que no supere sus beneficios. Que una partida sea útil a los usuarios depende de la partida en sí y de los hechos y circunstancias. Por consiguiente, se requiere el juicio para decidir si reconocer una partida y, por ello, los requerimientos de reconocimiento pueden necesitar variar entre y dentro de las Normas.

5.10 Al tomar decisiones sobre el reconocimiento, es importante considerar la información que se suministraría en lugar de no reconocer el activo o pasivo en cuestión. Por ejemplo, si no se reconoce un activo cuando se incurre en desembolsos, se reconocería un gasto. A lo largo del tiempo, el reconocimiento del gasto puede, en algunos casos, proporcionar información útil, por ejemplo, información que permita a los usuarios de los estados financieros identificar tendencias.

5.11 Incluso si un elemento que cumple la definición de un activo o pasivo no se reconoce, una entidad puede necesitar la provisión de información sobre ese elemento en las notas. Es importante considerar cómo hacer esta información suficientemente visible, con el fin de compensar la ausencia de las partidas del resumen estructurado proporcionado por el estado de situación financiera y, si procede, el estado (o estados) del rendimiento financiero.

Relevancia

5.12 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Este es el caso si, por ejemplo:

(a) es incierto si existe un activo o pasivo (véase el párrafo 5.14); o

(b) existe un activo o pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 5.15 a 5.17).

5.13 La presencia de uno o de los dos factores descritos en el párrafo 5.12 no lleva automáticamente a la conclusión de que la información proporcionada por el reconocimiento carece de relevancia. Más aún, factores distintos de los descritos en el párrafo 5.12 puede también afectar a la conclusión. Puede ser una combinación de factores y no un factor único lo que determina si el reconocimiento proporciona información relevante.

Incertidumbre sobre la existencia

5.14 El párrafo 4.13 y 4.35 analizan los casos en los que es incierto si existe un activo o pasivo. En algunos casos, esa incertidumbre, posiblemente combinada con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y un excepcionalmente amplio rango de posibles desenlaces, puede significar que el reconocimiento de un activo o pasivo, necesariamente medido por un importe único, no proporcionaría información relevante. Se reconozca o no el activo o pasivo, puede ser necesario proporcionar en los estados financieros información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con ello.

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos

5.15 Puede existir un activo o pasivo incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 4.15 a 4.38).

5.16 Si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información más relevante sobre el activo o pasivo puede ser la referida a la magnitud de las posibles entradas o salidas, su calendario posible y los factores que afectan la probabilidad de que sucedan unas u otras. La localización habitual de esta información está en las notas.

5.17 Incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, el reconocimiento del activo o pasivo puede proporcionar información relevante, aparte de la información descrita en el párrafo 5.16. Que sea ese el caso o no puede depender una variedad de factores. Por ejemplo:

(a) Si se adquiere un activo o se incurre en un pasivo, en una transacción de intercambio en condiciones de mercado, su costo refleja generalmente la probabilidad de una entrada o salida de recursos

económicos. Por ello, ese costo puede ser información relevante, y está generalmente fácilmente disponible. Además, no reconocer el activo o pasivo daría lugar al reconocimiento de gastos o ingresos en el momento del intercambio, lo que puede no ser una representación fiel de la transacción [véase el párrafo 5.25(a)].

(b) Si surge un activo o pasivo de un suceso que no es una transacción de intercambio, el reconocimiento del activo o pasivo habitualmente da lugar al reconocimiento de ingresos o gastos. Si existe solo una probabilidad baja de que el activo o pasivo dé lugar a una entrada o salida de beneficios económicos, los usuarios de los estados financieros pueden considerar que el reconocimiento del activo e ingreso o del pasivo y gasto no proporciona información relevante.

Representación fiel

5.18 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes. El que pueda proporcionarse una representación fiel podría verse afectado por el nivel de incertidumbre en la medición asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

Incertidumbre en la medición

5.19 Para que un activo o pasivo sea reconocido, debe ser medido. En muchos casos, estas medidas deben estimarse y están, por ello, sujetas a incertidumbre en la medición. Como se destaca en el párrafo 2.19, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no debilita la utilidad de la información si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil.

5.20 En algunos casos, el nivel de incertidumbre implicado al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultantes. El nivel de incertidumbre en la medición puede ser tan alto si, por ejemplo, la única forma de estimar esa medición del activo o pasivo es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo y, además, existe una o más de las siguientes circunstancias:

(a) El rango de desenlaces posibles es excepcionalmente amplio, y la probabilidad de cada resultado es excepcionalmente difícil de estimar.

(b) La medición es excepcionalmente sensible a pequeños cambios en las estimaciones de la probabilidad de desenlaces diferentes—por ejemplo, cuando la probabilidad de las entradas o salidas de efectivo que pueden ocurrir en el futuro es excepcionalmente baja, pero la magnitud de dichas entradas y salidas de efectivo es excepcionalmente alta en caso de que ocurran.

(c) La medición del activo o pasivo requiere distribuciones de flujos de efectivo inusualmente difíciles o excepcionalmente subjetivas, que no están únicamente relacionadas con el activo o pasivo que se mide.

5.21 En algunos casos, descritos en el párrafo 5.20, la información más útil puede ser la medición que depende de una estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. Este es especialmente probable que sea el caso si esa medición es la más relevante del activo o pasivo. En otros casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel del activo o pasivo, así como de cualquier ingreso o gasto o cambios en el patrimonio resultantes, la información más útil puede ser una medición diferente (acompañada de las descripciones y explicaciones necesarias) que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a menor incertidumbre en la medición.

5.22 En circunstancias concretas, todas las mediciones relevantes de un activo o pasivo que están disponible (o puedan obtenerse) pueden estar sujetas a tal incertidumbre alta en la medición que ninguna proporcionaría información útil sobre el activo o pasivo (y cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultante), incluso si la medida fuera acompañada de una descripción de las estimaciones realizadas al producirla y una explicación de las incertidumbres que afectan esas estimaciones. En esas circunstancias concretas, el activo o pasivo podría no reconocerse.

5.23 Se reconozca o no un activo o pasivo, una representación fiel del activo o pasivo puede necesitar incluir información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con la medición o existencia del activo o pasivo, o con su resultado—el importe o calendario de las entradas y salidas de beneficios económicos que finalmente procederán de éste (véanse los párrafos 6.60 a 6.62).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Otros factores

5.24 La representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto reconocido implica no solo el reconocimiento de ese elemento, sino también su medición, así como la presentación e información a revelar de información que le corresponda (véanse los Capítulos 6 y 7).

5.25 Por ello, al evaluar si el reconocimiento de un activo o pasivo puede proporcionar una representación fiel del activo o pasivo, es necesario considerar no meramente su descripción y medición en el estado de situación financiera, sino también:

(a) La descripción de los ingresos, gastos y cambios en el patrimonio resultantes. Por ejemplo, si una entidad adquiere un activo a cambio de una contraprestación, no reconocer el activo daría lugar al reconocimiento de un gasto, lo que reduciría la ganancia y el patrimonio de la entidad. En algunos casos, por ejemplo, si la entidad no consume el activo de forma inmediata, esa forma de proceder podría proporcionar una representación errónea de que la situación financiera de la entidad se ha deteriorado.

(b) Si se reconocen los activos y obligaciones relacionados. Si no se reconocen, esta falta de reconocimiento puede crear una incongruencia de reconocimiento (asimetría contable). Eso podría no proporcionar una representación fiel o comprensible del efecto global de la transacción u otro suceso que da lugar al activo o pasivo, incluso si se proporciona información explicativa en las notas.

(c) La presentación e información a revelar sobre el activo o pasivo, y los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio resultantes. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario de los estados financieros comprenda el fenómeno económico representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ello, la presentación e información a revelar relacionadas pueden permitir que un importe reconocido forme parte de una representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos.

Baja en cuentas

5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo:

(a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y

(b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

5.27 Los requerimientos de contabilización para la baja en cuentas pretenden representar fielmente:

(a) los activos y pasivos que se conserven después de la transacción u otro suceso que conduzca a la baja en cuentas (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro suceso); y

(b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro suceso.

5.28 Los objetivos descritos en el párrafo 5.27 normalmente se logran:

(a) Dando de baja en cuentas los activos o pasivos que han caducado o se han consumido, cobrado, completado o transferido, reconociendo los ingresos y gastos resultantes. En el resto de este capítulo, el término "componente transferido" hace referencia a todos esos activos y pasivos;

(b) Continuando el reconocimiento de los activos y pasivos retenidos, denominados como el "componente retenido", si lo hubiera. Ese componente retenido pasa a ser una unidad de cuenta del componente transferido. Por consiguiente, ningún ingreso o gasto se reconoce en el componente retenido como resultado de la baja en cuentas del componente transferido, a menos que la baja en cuentas dé lugar a un cambio en los requerimientos de medición aplicables al componente retenido; y

(c) Aplicando uno o más de los procedimientos siguientes, si fuera necesario, para lograr uno o los dos objetivos descritos en el párrafo 5.27:

(i) presentando cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;

(ii) presentando por separado en el estado (o estados) del rendimiento financiero los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o

(iii) proporcionando información explicativa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

5.29 En algunos casos, puede parecer que una entidad transfiere un activo o pasivo, pero ese activo o pasivo puede, no obstante, permanecer como un activo o pasivo de la entidad. Por ejemplo:

(a) si una entidad ha transferido aparentemente un activo, pero mantiene la exposición a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios económicos que pueden derivarse del activo; esto, en ocasiones, indica que la entidad puede continuar controlando ese activo (véase el párrafo 4.24); o

(b) si una entidad ha transferido un activo a un tercero que mantiene el activo en cualidad de agente de la entidad, el transferidor todavía controla el activo (véase el párrafo 4.25).

5.30 En los casos descritos en el párrafo 5.29, la baja en cuentas de ese activo o pasivo no es apropiada porque no lograría ninguno de los objetivos descritos en el párrafo 5.27.

5.31 Cuando una entidad deja de tener un componente transferido, la baja en cuentas de éste representa fielmente ese hecho. Sin embargo, en algunos de esos casos, la baja en cuentas puede no representar fielmente la medida en que una transacción cambió los activos o pasivos de la entidad, incluso cuando esté apoyada por uno o más procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c). En esos casos, la baja en cuentas del componente transferido puede suponer que la situación financiera de la entidad ha cambiado más significativamente de lo que lo hizo. Esto puede tener lugar, por ejemplo:

(a) si una entidad ha transferido un activo y, al mismo tiempo, realizado otra transacción que da lugar a un derecho presente u obligación presente de readquirir el activo. Estos derechos presentes u obligaciones presentes pueden surgir de, por ejemplo, un contrato a término, opciones de venta emitidas o una opción de compra adquirida.

(b) Si una entidad ha retenido su exposición a variaciones positivas o negativas significativas en el importe de los beneficios económicos que podrían estar producidas por un componente transferido que la entidad ya no controla.

5.32 Si la baja en cuentas no es suficiente para lograr los objetivos descritos en el párrafo 5.27, incluso cuando esté apoyada por uno o más de los procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c), esos dos objetivos pueden, en ocasiones, lograrse continuando con el reconocimiento del componente transferido. Esto tiene las siguientes consecuencias:

(a) no se reconoce ningún ingreso o gasto sobre el componente retenido o el componente transferido como resultado de la transacción u otro suceso;

(b) los recursos recibidos (o pagados) hasta el momento de la transferencia del activo (o pasivo) se tratan como un préstamo recibido (o concedido); y

(c) se necesita la presentación separada del componente transferido en el estado de situación financiera, o el suministro de información explicativa, para describir el hecho de que la entidad deja de tener derechos u obligaciones que surgen del componente transferido. De forma análoga, puede ser necesario proporcionar información sobre ingresos y gastos que surgen del componente transferido después de la transferencia.

5.33 Un caso en el que surgen problemas con la baja en cuentas es cuando se modifica un contrato de tal forma que se reducen o eliminan derechos u obligaciones existentes. Al decidir la forma de contabilizar las modificaciones de contratos, es necesario considerar qué unidad de cuenta proporciona a los usuarios de los estados financieros la información más útil sobre los activos y pasivos mantenidos después de la modificación, y sobre la forma en que la modificación cambia los activos y pasivos de la entidad:

(a) si una modificación de contrato únicamente elimina derechos u obligaciones existentes, se considerará el análisis de los párrafos 5.26 a 5.32 al decidir si dar de baja en cuentas esos derechos u obligaciones;

(b) si una modificación de contrato solo añade nuevos derechos u obligaciones es necesario decidir si tratar los derechos u obligaciones añadidos como un activo o pasivo separado, o como parte de esta unidad de cuenta como derechos y obligaciones existentes (véanse los párrafos 4.48 a 4.55); y

(c) si una modificación de contrato elimina derechos u obligaciones existentes y añade nuevos derechos u obligaciones, es necesario considerar el efecto separado y combinado de esas modificaciones. En algunos de estos casos, el contrato ha sido modificado en tal medida que, en esencia, la modificación reemplaza el antiguo activo o pasivo por un activo o pasivo nuevo. En casos de una modificación tan amplia, la entidad puede necesitar dar de baja en cuentas el activo o pasivo original, y reconocer el nuevo activo o pasivo.

CAPÍTULO 6—MEDICIÓN

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Introducción

6.1 Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición. Una base de medición es una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.

6.2 Es probable que la consideración de las características cualitativas de la información financiera útil, unida a la restricción del costo, den lugar a la selección de bases de medición diferentes para activos, pasivos, ingresos y gastos.

6.3 Puede ser necesario, en una Norma, describir cómo implementar la base de medición seleccionada en esa Norma. Esa descripción podría incluir:

(a) la especificación de las técnicas que puedan o deban usarse para estimar una medida aplicando una base de medición concreta;

(b) la especificación de un enfoque de medición simplificado, que es probable que proporcione información similar a la proporcionada por una base de medición preferente; o

(c) la explicación de la forma de modificar una base de medición, por ejemplo, excluyendo del valor de cumplimiento de un pasivo el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir con ese pasivo (riesgo crediticio propio).

Bases de medición

Costo histórico

6.4 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos. A diferencia del valor corriente, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto en la medida en que esos cambios se relacionen con el deterioro del valor de un activo, o un pasivo pasando a ser oneroso [véanse los párrafos 6.7(c) y 6.8(b)].

6.5 El costo histórico de un activo cuando se adquiere o crea es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo cuando se incurre en él o es tomado es el valor de la contraprestación recibida para incurrir o tomarlo, menos los costos de la transacción.

6.6 Cuando se adquiere o crea un activo, o se incurre o asume un pasivo como resultado de un suceso que no es una transacción en términos de mercado (véase el párrafo 6.80), puede no ser posible identificar un costo, o el costo puede no proporcionar información relevante sobre el activo o pasivo. En algunos de estos casos, se usa un valor corriente del activo o pasivo como un costo atribuido en el reconocimiento inicial, y ese costo atribuido se utiliza como punto de partida para la medición posterior a costo histórico.

6.7 El costo histórico de un activo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:

(a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (depreciación o amortización);

(b) los pagos recibidos que extinguen parte o la totalidad del activo;

(c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (deterioro de valor); y

(d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.

6.8 El costo histórico de un pasivo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:

(a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que extinguen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes;

(b) el efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para satisfacerlo; y

(c) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.9 Una forma de aplicar una base de medición de costo histórico, en el caso de activos financieros y pasivos financieros, es medirlos a costo amortizado. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa que se ha determinado en el reconocimiento inicial. Para instrumentos a tasa variable, la tasa descontada se actualiza para reflejar los cambios en la tasa variable. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para describir los cambios posteriores, tales como la acumulación (devengo) de intereses, el deterioro de valor de un activo financiero y los cobros y pagos.

Valor corriente

6.10 Las mediciones del valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Debido a la continua actualización, los valores corrientes de activos y pasivos reflejan los cambios, desde la fecha de medición anterior, en las estimaciones de flujos de efectivo y otros factores reflejados en los valores corrientes (véanse los párrafos 6.14, 6.15 y 6.20). A diferencia del costo histórico, el valor corriente de un activo o pasivo no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.

6.11 Las bases de medición de valor corriente incluyen:

(a) el valor razonable (véanse los párrafos 6.12 a 6.16);

(b) el valor en uso para activos y valor de cumplimiento para pasivos (véanse los párrafos 6.17a 6.20); y

(c) el costo corriente (véanse los párrafos 6.21 y 6.22).

Valor razonable

6.12 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición.

6.13 El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes del mercado—participantes en un mercado al que tiene acceso la entidad. El activo o pasivo se mide usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, en el supuesto de que dichos participantes del mercado actuasen en su mejor interés económico.

6.14 En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente usando técnicas de medición, por ejemplo, técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95), reflejando todos los factores siguientes:

(a) Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

(b) Posibles variaciones en el importe estimado o calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo.

(c) El valor temporal del dinero.

(d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo). El precio de soportar esa incertidumbre depende de su magnitud. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (y generalmente requieren más por asumir un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (o pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.

(e) Otros factores, por ejemplo, la liquidez, siempre que los participantes del mercado tendrían en cuenta esos factores en las circunstancias señaladas.

6.15 Los factores mencionados en los párrafos 6.14(b) y 6.14(d) incluyen la posibilidad de que una contraparte pueda no satisfacer su pasivo a la entidad (riesgo crediticio), o que la entidad pueda no satisfacer su pasivo (riesgo crediticio propio).

6.16 Puesto que el valor razonable no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo, el valor razonable no se incrementa por los costos de transacción incurridos al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción tenidos cuando se incurrió o asumió el pasivo. Además, el valor razonable no refleja los costos de transacción en los que se incurriría en la disposición final del activo o en la transferencia o liquidación del pasivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Valor en uso y valor de cumplimiento

6.17 El valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir a medida que satisface un pasivo. Los importes de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos incluyen no solo los importes a transferir a la contraparte del pasivo, sino también los importes que la entidad espera verse obligada a transferir a terceros para permitirle satisfacer el pasivo.

6.18 Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo. Sin embargo, el valor en uso y el valor de cumplimiento incluyen el valor presente de los costos de transacción que una entidad espera incurrir en la disposición final del activo o en la satisfacción del pasivo.

6.19 El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los supuestos específicos de la entidad en lugar de los de los participantes del mercado. En la práctica, puede haber, en ocasiones, poca diferencia entre los supuestos que los participantes del mercado usarían y lo que utiliza una entidad por sí misma.

6.20 El valor en uso y el valor de cumplimiento no pueden observarse directamente y se determinan utilizando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95). El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores descritos para el valor razonable en el párrafo 6.14, pero desde la perspectiva específica de una entidad, en lugar de una perspectiva de los participantes del mercado.

Costo corriente

6.21 El costo corriente de un activo es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que se pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que se recibiría para un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente, como el costo histórico, son valores de entrada que reflejan precios en el mercado en el que la entidad adquiriría el activo o incurriría en el pasivo. Por ello, es diferente del valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento, que son valores de salida. Sin embargo, a diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja condiciones en la fecha de medición.

6.22 En algunos casos el costo corriente no puede determinarse de forma directa observando los precios en un mercado activo y deben determinarse de forma indirecta por otros medios. Por ejemplo, si los precios están disponibles solo para activos nuevos, el costo corriente de un activo usado puede necesitar estimarse ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad.

Información proporcionada por bases de medición concretas

6.23 Al seleccionar una base de medición, es importante considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero. La Tabla 6.1 resume esa información y los párrafos 6.24 a 6.42 proporcionan un análisis adicional.

Costo histórico

6.24 La información proporcionada por la medición de un activo o pasivo a costo histórico puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros, porque el costo histórico utiliza información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.

6.25 Normalmente, si una entidad adquirió un activo en una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el activo proporcionará beneficios económicos suficientes para que la entidad recupere al menos el costo del activo. De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo como resultado de una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el valor de la obligación de transferir recursos económicos para satisfacer el pasivo, normalmente, no será mayor que el valor de la contraprestación recibida menos costos de transacción. Por ello, la medición de un activo o pasivo a costo histórico en estos casos proporciona información relevante sobre el activo o pasivo y el precio de la transacción que dio lugar a ese activo o pasivo.

6.26 Puesto que el costo histórico se reduce para reflejar el consumo de un activo y su deterioro de valor, el importe que se espera recuperar de un activo medido a costo histórico es, al menos, tan grande como su importe en libros. De forma análoga, puesto que el costo histórico de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.27 Si un activo distinto de un activo financiero se mide a costo histórico, el consumo o venta del activo, o de parte del activo, da lugar a un gasto medido a costo histórico del activo, o de parte del activo, consumido o vendido.

6.28 El gasto que surge de la venta de un activo se reconoce al mismo tiempo que se reconoce la contraprestación de esa venta como ingreso. La diferencia entre el ingreso y el gasto es el margen resultante de la venta. Los gastos que surgen del consumo de un activo pueden compararse con el ingreso relacionado para proporcionar información sobre márgenes.

6.29 De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo distinto a un pasivo financiero a cambio de una contraprestación y se mide a costo histórico, la satisfacción de la totalidad o parte del pasivo da lugar a un ingreso medido al valor de la contraprestación recibida por la parte satisfecha. La diferencia entre ese ingreso y el gasto incurrido al satisfacer el pasivo es el margen resultante del cumplimiento.

6.30 La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos, incluyendo los bienes y servicios consumidos de forma inmediata (véase el párrafo 4.8), y sobre la contraprestación recibida, puede tener valor predictivo. La información puede usarse como un dato de entrada al predecir futuros márgenes de futuras ventas de bienes (incluyendo bienes no mantenidos actualmente por la entidad) y servicios y, por ello, las perspectivas de la entidad de entradas de efectivo netas futuras. Para evaluar las expectativas de una entidad sobre flujos de efectivo futuros, los usuarios de los estados financieros se centran, a menudo, en perspectivas de la entidad para generar márgenes futuros a lo largo de muchos periodos, no solo en sus perspectivas para generar márgenes de bienes ya mantenidos. Los ingresos y gastos medidos a costo histórico pueden tener también valor confirmatorio porque pueden proporcionar información a los usuarios sobre sus predicciones anteriores de los flujos de efectivo o márgenes. La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos puede ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.

6.31 Por razones similares, la información sobre los intereses acumulados (devengados) sobre activos, y los incurridos por pasivos, medidos a costo amortizado puede tener valor predictivo y confirmatorio.

Valor corriente

Valor razonable

6.32 La información proporcionada por la medición de activos y pasivos a valor razonable puede tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. A estas expectativas se les fija precio de forma que reflejen las preferencias de riesgo actuales de los participantes del mercado. Esa información puede tener también valor confirmatorio, proporcionando información sobre expectativas anteriores.

6.33 Los ingresos y gastos que reflejan las expectativas actuales de los participantes del mercado pueden tener algún valor predictivo, porque estos ingresos y gastos pueden usarse como datos de entrada al predecir ingresos y gastos futuros. Estos ingresos y gastos pueden ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.

6.34 Un cambio en el valor razonable de un activo o pasivo puede proceder de varios factores identificados en el párrafo 6.14. Cuando esos factores tienen características diferentes, la identificación por separado de los ingresos y gastos que proceden de esos factores puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros [véase el párrafo 7.14(b)].

6.35 Si una entidad adquiere un activo en un mercado y determina el valor razonable usando precios de diferentes mercados (el mercado en el que la entidad vendería el activo), las diferencias entre los precios en esos dos mercados se reconocen como ingreso cuando se determina el valor razonable por primera vez.

6.36 La venta de un activo o transferencia de un pasivo normalmente sería por la contraprestación de un importe similar a su valor razonable, si la transacción ocurriera en el mercado que fue el origen de los precios usados al medir ese valor razonable. En esos casos, si el activo o pasivo se mide a valor razonable, el ingreso neto o gasto neto que surge en el momento de la venta o transferencia sería, habitualmente, pequeño, a menos que el efecto de los costos de transacción sea significativo.

Valor en uso y valor de cumplimiento

6.37 El valor en uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso de un activo y de su disposición final. Esta información puede tener valor predictivo porque puede usarse al evaluar las perspectivas de las entradas de efectivo futuras.

6.38 El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo necesarios estimados para satisfacer un pasivo. Por ello, el valor de cumplimiento puede tener valor predictivo;

concretamente informa que el pasivo se satisfará, en lugar de transferirse o liquidarse mediante una negociación.

6.39 Las estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento combinadas con información sobre estimaciones del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, pueden también tener valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor en uso o del valor de cumplimiento.

Costo corriente

6.40 La información sobre activos y pasivos medidos a costo corriente puede ser relevante porque éste refleja el costo al que un activo equivalente podría adquirirse o crearse en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría por incurrir en o asumir un pasivo equivalente.

6.41 Al igual que el costo histórico, el costo corriente proporciona información sobre el costo de un activo consumido o sobre un ingreso por la satisfacción de pasivos. Esa información puede utilizarse para determinar los márgenes corrientes y puede usarse como un dato de entrada al predecir márgenes futuros. A diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja los precios predominantes en el momento de consumo o cumplimiento. Cuando los cambios de precios son significativos, los márgenes basados en el costo corriente pueden ser más útiles para predecir márgenes futuros que los basados en el costo histórico.

6.42 Para informar sobre el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), es necesario distinguir el cambio en el importe en libros en el periodo sobre el que se informa en el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), y el efecto de los cambios en los precios. El efecto de un cambio en precios es, en ocasiones, denominado como una "ganancia por tenencia" o " pérdida por tenencia".

Tabla 6.1—Resumen de la información proporcionada por bases de medición concretas

Activos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad) [a]**	**Costo corriente**
Importe en libros	Costo histórico (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se recibiría al vender el activo (sin deducir los costos de transacción en el momento de la venta o disposición por otra vía).	Valor presente de los flujos de efectivo futuros por el uso del activo y por su disposición final (después de deducir el valor presente de los costos de transacción en el momento de la disposición).	Costo corriente (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Reconocimiento inicial[b]	—	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor razonable del activo adquirido[c] Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor en uso del activo adquirido. Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	—
Venta o consumo del activo[d], [e]	Gastos igual al costo histórico del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al valor razonable del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al valor en uso del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al costo corriente del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)
	Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.	Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.		Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.
Ingresos por intereses	Ingresos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el activo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Ingresos por intereses, tasas corrientes.
Deterioro del valor	Gastos que surgen porque el costo histórico ha dejado de ser recuperable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Gastos que surgen porque el costo corriente ha dejado de ser recuperable.
Cambios en valor	No reconocido, excepto para reflejar un deterioro de valor. Para activos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).

(a) Esta columna resume la información proporcionada si el valor en uso se utiliza como una base de medición. Sin embargo, como destaca el párrafo 6.75, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para nuevas mediciones regulares.

(b) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un activo no adquirido en condiciones de mercado.

(c) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se adquiere el activo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del activo.

(d) El consumo del activo es habitualmente presentado a través del costo de las ventas, depreciación o amortización.

(e) Los ingresos recibidos son, a menudo, igual a la contreprestación recibida, pero dependerán de la base de medición usada para cualquier pasivo relacionado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Pasivos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Importe en libros	La contraprestación recibida (neta de costos de transacción) por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre la contraprestación recibida. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se pagaría por transferir la parte no satisfecha del pasivo (costos de transacción en los que se incurriría por transferirla no incluidos).	El valor presente de los flujos de efectivo futuros que surgirían al satisfacer la parte no satisfecha del pasivo (incluyendo el valor presente de los costos de transacción a incurrir al satisfacerlo o transferirlo).	La contraprestación (neta de costos de transacción) que se recibiría actualmente por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre esa contraprestación.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Reconocimiento inicial[a]	—	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor razonable del pasivo[b] Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor de cumplimiento del pasivo. Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	—
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Cumplimiento del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación histórica). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor razonable del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	Ingresos igual al costo corriente del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación actual). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Transferencia del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo transferido (refleja la contraprestación histórica). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor razonable del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al costo corriente del pasivo transferido (refleja la contraprestación actual). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)
Gastos por intereses	Gastos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el pasivo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos por intereses, a tasas corrientes.
Efecto de sucesos que causan que un pasivo pase a ser oneroso	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo histórico del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo corriente del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.
Cambios en valor	No reconocido excepto en la medida en que el pasivo sea oneroso. Para pasivos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).

(a) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un pasivo incurrido o asumido en condiciones distintas a las de mercado.

(b) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se incurre o asume el pasivo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del pasivo.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

6.43 Al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, es necesario considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero (véanse los párrafos 6.23 a 6.42 y la Tabla 6.1), así como otros factores (véanse los párrafos 6.44 a 6.86).

6.44 En la mayoría de los casos, ningún factor determinará qué base de medición debe seleccionarse. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.

6.45 La información proporcionada por una base de medición debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Para lograr esto, la información debe ser relevante y debe representar fielmente lo que pretende representar. Además, la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

6.46 Como explicaba el párrafo 2.21, el proceso más eficiente y eficaz para aplicar las características cualitativas fundamentales consistiría, habitualmente, en identificar la información más relevante sobre un fenómeno económico. Si esa información no está disponible o no puede proporcionarse de forma que represente fielmente el fenómeno económico, se considerará el tipo de información relevante más próximo. Los párrafos 6.49 a 6.76 proporciona un análisis adicional del papel desempeñado por las características cualitativas en la selección de una base de medición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.47 El análisis de los párrafos 6.49 a 6.76 se centra en los factores que considerar al seleccionar una base de medición para los activos reconocidos y pasivos reconocidos. Parte de ese análisis puede aplicarse al seleccionar una base de medición para la información proporcionada en las notas, tanto para los elementos reconocidos como para los no reconocidos.

6.48 Los párrafos 6.77 a 6.82 tratan factores adicionales a considerar al seleccionar una base de medición en el reconocimiento inicial. Si una base de medición inicial es incongruente con la base de medición posterior, los ingresos y gastos podrían reconocerse, en el momento de la primera medición posterior, solo debido al cambio en la base de medición. El reconocimiento de estos ingresos y gastos puede parecer que representa una transacción u otro suceso cuando, de hecho, no ha ocurrido ningún suceso o transacción. Por ello, la elección de la base de medición, para un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados, se determina considerando la medición inicial y la medición posterior.

Relevancia

6.49 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados se ve afectada por:

(a) las características del activo o pasivo (véanse los párrafos 6.50 a 6.53); y

(b) la forma en que el activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros (véanse los párrafos 6.54 a 6.57).

Características del activo o pasivo

6.50 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición depende parcialmente de las características del activo o pasivo, en concreto de la variabilidad de los flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos.

6.51 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, el costo amortizado no puede proporcionar información relevante sobre un activo financiero o un pasivo financiero que sea un derivado.

6.52 Además, si se usa el costo histórico, los cambios en el valor se presentan no cuando ese valor cambia, sino cuando tiene lugar un suceso tal como la disposición, deterioro de valor o cumplimiento. Esto podría ser incorrectamente interpretado como que conlleva que todos los ingresos y gastos reconocidos en el momento de ese suceso surgieron entonces, en lugar de a lo largo de los periodos durante lo que se mantuvo el activo o pasivo. Más aún, puesto que la medición a costo histórico no proporciona información oportuna sobre cambios en el valor, los ingresos y gastos presentados sobre esa base puede carecer de valor predictivo, así como de valor confirmatorio, por no describir el efecto completo de la exposición de la entidad al riesgo que surge por mantener el activo o pasivo durante el periodo sobre el que se informa.

6.53 Los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reflejan los cambios en las expectativas de los participantes del mercado, así como los cambios en sus preferencias de riesgo. Dependiendo de las características del activo o pasivo que se mide y de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad, la información que refleja esos cambios puede no siempre proporcionar valor predictivo o confirmatorio a los usuarios de los estados financieros. Este puede ser el caso cuando las actividades de negocio de la entidad no implican la venta del activo o la transferencia del pasivo, por ejemplo, si la entidad mantiene activos únicamente para su uso o solo para cobrar flujos de efectivo contractuales o si la entidad debe satisfacer los pasivos por sí misma.

Aportación a los flujos de efectivo futuros

6.54 Como se destacó en el párrafo 1.14 algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente; en otros casos, los recursos económicos se usan en combinación para producir flujos de efectivo de forma indirecta. La forma en que se usan los recursos económicos y, por ello, cómo producen flujos de efectivo los activos y pasivos, depende de la naturaleza de las actividades de negocio realizadas por la entidad.

6.55 Cuando una actividad de negocio de una entidad implica el uso de varios recursos económicos que producen flujos de efectivo de forma indirecta, usándose en combinación para producir y comercializar bienes o servicios a los clientes, es probable que el costo histórico o el costo corriente proporcionen información relevante sobre esa actividad. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo se usan habitualmente en combinación con otros recursos económicos de una entidad. De forma análoga, los inventarios, habitualmente, no pueden venderse a un cliente, excepto haciendo un uso extensivo de otros recursos económicos de la entidad (por ejemplo,

actividades de producción y comercialización). Los párrafos 6.24 a 6.31 y 6.40 a 6.42, explican cómo la medición de estos activos a costo histórico o a costo corriente puede proporcionar información relevante que puede utilizarse para deducir márgenes logrados durante el periodo.

6.56 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin interrumpir significativamente la actividad del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probable que sea un valor a costo corriente que incorpora estimaciones actuales del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

6.57 Cuando una de las actividades de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen del interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos. Sin embargo, al evaluar si el costo amortizado proporcionará información útil, es también necesario considerar las características del activo financiero o pasivo financiero. El costo amortizado es improbable que proporcione información relevante sobre los flujos de efectivo que dependen de otros factores distintos del principal e intereses.

Representación fiel

6.58 Cuando los activos y pasivos están relacionados de alguna forma, el uso de bases de medición distintas para esos activos y pasivos puede crear una incongruencia de medición (asimetría contable). Si los estados financieros contienen incongruencias de medición, esos estados financieros pueden no representar fielmente algunos aspectos de la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad. Por consiguiente, en algunas circunstancias, el uso de la misma base de medición para activos y pasivos relacionados puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros información que sea más útil que la que procedería del uso de bases de medición diferentes. Esto puede ser particularmente probable cuando los flujos de efectivo procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a los flujos de efectivo de otro activo o pasivo.

6.59 Como se destacó en los párrafos 2.13 y 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de error, esto no significa que esas medidas deban ser perfectamente precisas en todos los aspectos.

6.60 Cuando una medida no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo y debe, en su lugar, estimarse surge la incertidumbre en la medición. El nivel de incertidumbre en la medición asociado con una base de medición concreta puede afectar si la información proporcionada por esa base de medición facilita una representación fiel de la situación financiera y rendimiento financiero de una entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, el uso de una base de medición que proporcione información relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información proporcionada por una base de medición puede no proporcionar una representación suficientemente fiel (véase el párrafo 2.22). En estos casos, es apropiado considerar la selección de una base de medición diferente que diera lugar también a información relevante.

6.61 La incertidumbre en la medición es distinta de la incertidumbre sobre el desenlace y de la incertidumbre sobre la existencia:

(a) La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.

(b) La incertidumbre sobre la existencia surge cuando es incierto si existe un activo o un pasivo. Los párrafos 5.12 a 5.14 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia puede afectar las decisiones sobre si una entidad reconoce un activo o pasivo cuando es incierto que ese activo o pasivo exista.

6.62 La presencia de incertidumbre sobre el desenlace o de incertidumbre sobre la existencia puede, en ocasiones, contribuir a la incertidumbre en la medición. Sin embargo, la incertidumbre sobre el desenlace o incertidumbre sobre la existencia no necesariamente da lugar a incertidumbre en la medición. Por ejemplo, si el valor razonable de un activo puede determinarse observando los precios en un mercado activo, no se asocia ninguna incertidumbre en la medición con la medición de ese valor razonable, incluso si es incierto cuánto efectivo proporcionará finalmente el activo y, por ello, exista incertidumbre sobre el desenlace.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

6.63 Las características cualitativas de mejora sobre la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una base de medición. Los siguientes párrafos analizan esas implicaciones. Los párrafos 6.69 a 6.76 analizan implicaciones adicionales a bases de medición concretas. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.64 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una base de medición. Por ello, al seleccionar una base de medición, es importante considerar si resulta probable que los beneficios de la información, proporcionada a los usuarios de los estados financieros por esa base de medición, justifiquen los costos de proporcionar y utilizar esa información.

6.65 Por consiguiente, el uso de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad que informa o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.

6.66 Un cambio en la base de medición puede hacer los estados financieros menos comprensibles. Sin embargo, un cambio puede justificarse si otros factores pueden tener más peso que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio da lugar a información más relevante. Si se realiza un cambio, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender el efecto de dicho cambio.

6.67 La comprensibilidad depende parcialmente de cuántas bases de medición se usan y de si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si se usan más bases de medición en un conjunto de estados financieros, la información resultante pasa a ser más compleja (y, por ello, menos comprensible), y los totales y subtotales del estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero pasan a ser menos significativos. Sin embargo, podría ser apropiado usar más bases de medición si eso fuera necesario para proporcionar información útil.

6.68 La verificabilidad se mejora con el uso de bases de medición que dan lugar a medidas que pueden ser corroboradas de forma independiente, ya sea directamente, por ejemplo, observando precios, o indirectamente, por ejemplo, mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo. Si una medición no puede verificarse, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender cómo se determinó esa medición. En algunos de estos casos, puede ser necesario especificar el uso de una base de medición diferente.

Costo histórico

6.69 En muchas situaciones, es más simple, y por ello, menos costoso, medir el costo histórico que el valor corriente. Además, las medidas determinadas aplicando la base de medición del costo histórico son, generalmente, bien comprendidas y, en muchos casos, verificables.

6.70 Sin embargo, la estimación del consumo y la identificación y medición de las pérdidas por deterioro de valor o de los pasivos onerosos puede ser subjetiva. Por ello, el costo histórico de un activo o pasivo puede, en ocasiones, ser tan difícil de medir o verificar como un valor corriente.

6.71 Con el uso de una base de medición del costo histórico, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos pueden presentarse en los estados financieros por importes muy diferentes. Esto puede reducir la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y de un solo periodo entre entidades.

Valor corriente

6.72 Puesto que el valor razonable se determina desde la perspectiva de los participantes del mercado, no desde la perspectiva específica de una entidad, y es independiente de cuándo se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo, activos y pasivos idénticos medidos a valor razonable se medirán, en principio, por el mismo importe por entidades que tengan acceso a los mismos mercados. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Por el contrario, puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan la perspectiva específica de una entidad, esas mediciones podrían diferir para activos y pasivos idénticos en entidades distintas. Esas diferencias pueden reducir la comparabilidad, concretamente si los activos o pasivos contribuyen a los flujos de efectivo de una forma similar.

6.73 Si el valor razonable de un activo o pasivo puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo, el proceso de medición del valor razonable es de bajo costo, simple y fácil de comprender; y el valor razonable puede verificarse a través de la observación directa.

6.74 Las técnicas de valoración, que incluyen en ocasiones el uso de técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo, pueden ser necesarias para estimar el valor razonable cuando no puede observarse directamente en un mercado activo y son, generalmente, necesarias al determinar el valor en uso y el valor de cumplimiento. Dependiendo de las técnicas usadas:

(a) la estimación de los datos de entrada y la aplicación de la técnica de valoración pueden ser costosas y complejas.

(b) los datos de entrada del proceso pueden ser subjetivos y puede ser difícil verificar los datos de entrada y la validez del proceso mismo. Por consiguiente, las medidas de activos o pasivos pueden diferir. Eso reduciría la comparabilidad.

6.75 En muchos casos, el valor en uso no puede determinarse de forma significativa para un activo individual que se usa en combinación con otros activos. En su lugar, el valor en uso se determina para un grupo de activos y el resultado puede, entonces, necesitar ser asignado a activos individuales. Este proceso puede ser subjetivo y arbitrario. Además, las estimaciones del valor en uso para un activo pueden reflejar inadvertidamente el efecto de sinergias con otros activos del grupo. Por ello, la determinación del valor en uso de un activo usado en combinación con otros activos puede ser un proceso costoso y su complejidad y subjetividad reducen la verificabilidad. Por estas razones, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para las nuevas mediciones que se hagan de forma regular para estos activos. Sin embargo, puede ser útil para nuevas mediciones ocasionales de activos, por ejemplo, cuando se usa en una prueba de deterioro de valor para determinar si el costo histórico es totalmente recuperable.

6.76 Con el uso de una base de medición del costo corriente, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos se presentan en los estados financieros por los mismos importes. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Sin embargo, la determinación del costo corriente puede ser compleja, subjetiva y costosa. Por ejemplo, como se destacó en el párrafo 6.22, puede ser necesario estimar el costo corriente de un activo ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad. Además, debido a los cambios en tecnología y cambios en las prácticas de negocio, muchos activos no se sustituirían con activos idénticos. Por ello, se requeriría un ajuste subjetivo adicional al precio corriente de un activo nuevo para estimar el costo corriente de un activo equivalente al activo existente. Asimismo, la separación de los cambios en los importes en libros a costo corriente entre el costo corriente del consumo y el efecto de los cambios en precios (véase el párrafo 6.42) puede ser complejo y requerir el uso de supuestos arbitrarios. Debido a estas dificultades, las medidas a costo corriente pueden carecer de verificabilidad y comprensibilidad.

Factores específicos en la medición inicial

6.77 Los párrafos 6.43 a 6.76 tratan los factores que considerar al seleccionar una base de medición, tanto en el reconocimiento inicial como posteriormente. Los párrafos 6.78 a 6.82 tratan algunos factores adicionales a considerar en el reconocimiento inicial.

6.78 En el reconocimiento inicial, el costo de un activo adquirido o un pasivo incurrido, como resultado de un suceso que es una transacción en condiciones de mercado, es normalmente similar a su valor razonable en esa fecha, a menos que los costos de transacción sean significativos. No obstante, incluso si los dos importes son similares, es necesario describir qué base de medición se usa en el reconocimiento inicial. Si, posteriormente, se va a usar el costo histórico, esa base de medición es también apropiada en el reconocimiento inicial. De forma análoga, si, un costo corriente se va a utilizar posteriormente, es también normalmente apropiado en el reconocimiento inicial. El uso de la misma base de medición para el reconocimiento inicial y la medición posterior evita el reconocimiento de los ingresos o gastos que, en el momento de la primera medición posterior, surgen debido únicamente al cambio en la base de medición (véase el párrafo 6.48).

6.79 Cuando una entidad adquiere un activo o incurre en un pasivo, a cambio de transferir otro activo o pasivo como resultado de una transacción en condiciones de mercado, la medida inicial del activo adquirido o el pasivo incurrido determina si cualquier ingreso o gasto surge de la transacción. Cuando un activo o pasivo se mide al costo, no surge ningún ingreso o gasto en el reconocimiento inicial, a menos que los ingresos o gastos procedan de la baja en cuentas del activo o pasivo transferido, o bien que el activo esté deteriorado o el pasivo sea oneroso.

6.80 Los activos pueden adquirirse o los pasivos pueden incurrirse, como resultado de un suceso que sea una transacción en condiciones de mercado. Por ejemplo:

(a) el precio de transacción puede verse afectado por las relaciones entre las partes o por problemas financieros u otra forma de presión de una de las partes;

(b) un activo puede concederse a la entidad sin costo por un gobierno o haber sido donado a la entidad por un tercero;

(c) un pasivo puede imponerse por legislación o regulación; o

(d) un pasivo para pagar una compensación o una penalización puede surgir de una actuación irregular.

6.81 En estos casos, la medición del activo adquirido, o del pasivo incurrido, a su costo histórico puede no proporcionar una representación fiel de los activos y pasivos de la entidad y de cualquier ingreso o gasto que surja de la transacción u otro suceso. Por ello, puede ser apropiado medir el activo adquirido, o el pasivo incurrido, al costo atribuido, como se describe en el párrafo 6.6. Todas las diferencias entre ese costo atribuido

y cualquier consideración entregada o recibida se reconocerían como ingreso o gasto en el reconocimiento inicial.

6.82 Cuando los activos se adquieren, o se incurre en pasivos, como resultado de un suceso que no es una transacción en condiciones de mercado, necesitan identificarse y considerarse todos los aspectos relevantes de la transacción u otro suceso. Por ejemplo, puede ser necesario reconocer otros activos, otros pasivos, aportaciones de los tenedores de patrimonio, derechos de los acreedores o distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio para representar fielmente la esencia del efecto de la transacción u otro suceso sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 4.59 a 4.62) y cualquier efecto relacionado sobre el rendimiento financiero de la entidad.

Más de una base de medición

6.83 En algunas ocasiones, la consideración de los factores descritos en los párrafos 6.43 a 6.76 puede llevar a la conclusión de que se necesita más de una base de medición para un activo o pasivo, así como para los ingresos y gastos relacionados, con el fin de proporcionar información relevante que represente fielmente la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero.

6.84 En muchos casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es:

(a) utilizar una base de medición única tanto para el activo o pasivo en el estado de situación financiera como para los ingresos y gastos relacionados en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y

(b) proporcionar en las notas información adicional aplicando una base de medición diferente.

6.85 Sin embargo, en algunos casos, esa información es más relevante, o da lugar a una representación más fiel de la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero, a través del uso de:

(a) una base de medición de un valor corriente para el activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y

(b) una base de medición diferente para los ingresos y gastos relacionados en el estado del resultado del periodo[10](véanse los párrafos 7.17 y 7.18).

Al seleccionar esas bases de medición, es necesario considerar los factores analizados en los párrafos 6.43 a 6.76.

6.86 En estos casos, los ingresos totales y los gastos totales que surgen en el periodo desde el cambio en el valor corriente del activo o pasivo se separan y clasifican (véanse los párrafos 7.14 a 7.19) de forma que:

(a) el estado del resultado del periodo incluye los ingresos y gastos medidos aplicando la base de medición seleccionada para ese estado; y

(b) el otro resultado integral incluye todos los ingresos o gastos restantes. En consecuencia, el otro ingreso integral acumulado relacionado con ese activo o pasivo es igual a la diferencia entre:

(i) el importe en libros del activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y

(ii) el importe en libros que habría sido determinado aplicando la base de medición seleccionada para el estado del resultado del periodo.

Medición del patrimonio

6.87 El importe en libros total del patrimonio (patrimonio total) no se mide directamente. Es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.

6.88 Puesto que los estados financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de una entidad, el importe en libros total del patrimonio no será igual, generalmente, a:

(a) el valor de mercado agregado de los derechos sobre el patrimonio sobre la entidad;

(b) el importe que podría obtenerse por la venta de la entidad como un todo, bajo la hipótesis de negocio en marcha; o

(c) el importe que podría obtenerse por la venta de todos los activos de la entidad y la liquidación de todos sus pasivos.

10 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende un solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.89 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio (véase el párrafo 4.65), así como algunos componentes de patrimonio (véase el párrafo 4.66). No obstante, puesto que el patrimonio total se mide como un residuo, al menos una clase dentro del patrimonio no puede medirse directamente. De forma análoga, al menos un componente de patrimonio no puede medirse directamente.

6.90 El importe en libros total de una clase individual de patrimonio o componente de patrimonio es normalmente positiva, pero puede ser negativa en algunas circunstancias. De forma análoga, el patrimonio total es generalmente positivo, pero puede ser negativo, dependiendo de qué activos y pasivos se reconocen y de cómo se miden.

Técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo

6.91 En algunas ocasiones, una medida no puede ser observada directamente. En algunos de estos casos, una forma de estimar la medida es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo. Estas técnicas no son bases de medición. Son técnicas usadas al aplicar una base de medición. Por ello, al utilizar esta técnica, es necesario identificar qué base de medición se usa y la medida en que la técnica refleja los factores aplicables a esa base de medición. Por ejemplo, si la base de medición es el valor razonable, los factores aplicables son los descritos en el párrafo 6.14.

6.92 Las técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo pueden usarse al aplicar una base de medición modificada, por ejemplo, el valor de cumplimiento modificado para excluir el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir un pasivo (riesgo crediticio propio). La modificación de las bases de medición puede, en ocasiones, dar lugar a información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros o que puede ser menos costosa de producir y de comprender. Sin embargo, las bases de medición modificadas pueden también ser más difícil de comprender para los usuarios de los estados financieros.

6.93 La incertidumbre sobre el resultado [véase el párrafo 6.61(a)] surge de las incertidumbres sobre el importe o calendario de los flujos de efectivo futuros. Esas incertidumbres son características importantes de activos y pasivos. Al medir un activo o pasivo por referencia a estimaciones de flujos de efectivo futuros inciertos, un factor a considerar es las posibles variaciones en el importe o el calendario estimados de los flujos de efectivo [véase el párrafo 6.14(b)]. Esas variaciones se consideran al seleccionar un único importe dentro del rango de flujos de efectivo posibles. El importe seleccionado es en sí mismo, en ocasiones, el importe de un desenlace posible, pero esto no es siempre el caso. El importe que proporciona la información más relevante es habitualmente uno que procede de la parte central del rango (una estimación central). Estimaciones centrales diferentes proporcionan información distinta. Por ejemplo:

(a) El valor esperado (el promedio ponderado de la probabilidad, también conocida como media estadística) refleja el rango total de desenlaces posibles y concede más peso a los que sean más probables. El valor esperado no pretende predecir la entrada o salida final de efectivo u otros beneficios económicos procedentes de ese activo o pasivo.

(b) El importe máximo que es más probable que ocurra a que no ocurra (similar a la media estadística) indica que la probabilidad de una pérdida posterior no es mayor del 50% y que la probabilidad de una ganancia posterior es mayor del 50%.

(c) El resultado más probable (el modo estadístico) es la entrada o salida última más probable que surge de un activo o pasivo.

6.94 Una estimación central depende de estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de las posibles variaciones en sus importes o calendario. No capta el precio por tener la incertidumbre que el último resultado pueda diferir de esa estimación central [que es el factor descrito en el párrafo 6.14(d)].

6.95 Ninguna estimación central proporciona información completa sobre el rango de desenlaces posibles. Por ello, los usuarios pueden necesitar información sobre el rango de resultados posibles.

CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

7.1 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

7.2 La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva.

7.3 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Objetivos y principios de presentación e información a revelar

7.4 Para facilitar la comunicación efectiva de información en los estados financieros, al desarrollar los requerimientos de presentación e información a revelar en las Normas es necesario un equilibrio entre:

(a) dar a las entidades la flexibilidad de proporcionar información relevante que represente fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad; y

(b) requerir información que sea comparable de un periodo a otro para una entidad que informa y dentro del mismo periodo sobre el que se informa entre entidades.

7.5 La introducción de los objetivos de presentación e información a revelar en las Normas apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque estos objetivos ayudan a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicar esa información de la forma más eficaz.

7.6 La comunicación eficaz en los estados financieros es también favorecida considerando los siguientes principios:

(a) la información específica de la entidad es más útil que las descripciones estandarizadas, algunas veces denominadas como "estereotipos"; y

(b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y puede hacer los estados financieros menos comprensibles.

Clasificación

7.7 La clasificación es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen—pero no se limitan a—la naturaleza de la partida, su papel (función) dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad y la forma de medirla.

7.8 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede ensombrecer información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende representar.

Clasificación de activos y pasivos

7.9 La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Sin embargo, puede ser, en ocasiones, apropiado separar un activo o un pasivo en componentes que tengan diferentes características y clasificar dichos componentes por separado. Eso sería apropiado cuando la clasificación de los componentes por separado mejore la utilidad de la información financiera resultante. Por ejemplo, podría ser apropiado separar un activo o pasivo en componentes corrientes y no corrientes, procediendo a clasificar dichos componentes por separado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Compensación

7.10 La compensación ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente no es apropiada.

7.11 La compensación de activos y pasivos difiere de tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta (véase los párrafos 4.48 a 4.55).

Clasificación del patrimonio

7.12 Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes (véase el párrafo 4.65).

7.13 De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles (véase el párrafo 4.66). La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Clasificación de ingresos y gastos

7.14 La clasificación se aplica a:

(a) los ingresos y gastos procedentes de la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo; o

(b) los componentes de estos ingresos y gastos si tienen características diferentes y se identifican por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor corriente de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor y la acumulación (devengo) de intereses (véase la Tabla 6.1). Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de la información financiera resultante.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

7,15 Los ingresos y gastos se clasifican e incluyen:

(a) en el estado del resultado del periodo;[11] o

(b) fuera del estado del resultado del periodo, en otro resultado integral.

7.16 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Ese estado contiene un total o subtotal del resultado del periodo que ofrece una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Numerosos usuarios de los estados financieros incorporan ese total en su análisis como punto de partida, o bien como el principal indicador del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. No obstante, la comprensión del rendimiento financiero de una entidad para el periodo requiere un análisis de todos los ingresos y gastos reconocidos —incluyendo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral—, así como un análisis de otra información incluida en los estados financieros.

7.17 Puesto que el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, todos los ingresos y gastos se incluirán, en principio, en ese estado. Sin embargo, al desarrollar las Normas, el Consejo puede decidir en circunstancias excepcionales que los ingresos o gastos que surjan de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo se incluyan en otro resultado integral cuando, al hacerlo, se proporcionase información más relevante en el estado del resultado del periodo o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.

7.18 Los ingresos y gastos que surgen de una base de medición de costo histórico (véase la Tabla 6.1) están incluidos en el estado de resultado del periodo. Ese es también el caso cuando los ingresos y gastos de ese tipo se identifican por separado como componentes de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo. Por ejemplo, si un activo financiero se mide a valor corriente y si los ingresos por intereses se identifican por

11 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" para referirse a un estado separado y a una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero. Igualmente, utiliza el término "estado del resultado del periodo total" para referirse a un total del estado separado y a un subtotal de una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

separado de otros cambios en el valor, ese ingreso por intereses se incluye en el estado de resultado del periodo.

7.19 En principio, los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reclasifican desde otro resultado integral al estado del resultado del periodo en un periodo futuro cuando al hacerlo así da lugar a que el estado de resultado del periodo proporcione información más relevante o proporcione una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Sin embargo, si, por ejemplo, no existe una base clara para la identificación del periodo en el que la reclasificación tendría que ese resultado, o el importe que debe reclasificarse, el Consejo puede, al desarrollar las Normas, decidir que los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral no sean reclasificados posteriormente.

Agregación

7.20 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

7.21 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

7.22 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agregación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero proporcionan información resumida y más detallada se facilita en las notas.

CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

El material incluido en el Capítulo 8 ha sido trasladado sin cambios del Marco Conceptual para la Información Financiera *emitido en 2010. Ese Material originalmente aparecía en el* Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros *emitido en 1989.*

Conceptos de capital

8.1 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

8.2 La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto elegido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medición al aplicar, en la práctica, el concepto elegido.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado

8.3 Los conceptos de capital expuestos en el párrafo 8.1 dan lugar a los siguientes conceptos de mantenimiento del capital:

(a) *Mantenimiento del capital financiero.* Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio ese periodo después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) *Mantenimiento del capital físico.* Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos durante ese periodo.

8.4 El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Proporciona la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital. Por ello, la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.

8.5 El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.

8.6 La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.

8.7 Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y el resultado es el incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción. Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, el resultado es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como resultado. El resto del incremento se trata como un ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio.

8.8 Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, el resultado es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y pasivos de la entidad se consideran como cambios en la medida de su capacidad de producción física; y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio, y nunca como ganancia.

8.9 El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medición y del concepto de mantenimiento del capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad y, como en otras áreas, la gerencia debe buscar un equilibrio entre estas dos características. Este *Marco Conceptual* es aplicable a una amplia gama de modelos contables, y proporciona una guía para preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en entidades que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No obstante, esta intención será revisada a la vista de la evolución de los acontecimientos mundiales.

Ajustes por mantenimiento del capital

8.10 La revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos, dentro del estado de resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar, estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice
Definiciones de términos

Las siguientes definiciones de términos están extraídas o proceden de los párrafos correspondientes del Marco Conceptual para la Información Financiera.

activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.	MC.4.3
agregación	La adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.	MC.7.20
baja en cuentas	La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad.	MC.5.26
base de medición	Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida.	MC.6.1
características cualitativas de mejora	Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.	MC.2.4, MC.2.23
características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.	MC.2.4, MC.2.5
clasificación	La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.	MC.7.7
compensación	La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el estado de situación financiera.	MC.7.10
contrato pendiente de ejecución	Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.	MC.4.56
derecho sobre el patrimonio	Un derecho sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	MC.4.64
entidad que informa	Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito de información general.	MC.3.10
estados financieros combinados	Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria.	MC.3.12

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

estados financieros con propósito de información general	Una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.	MC.3.2
estados financieros consolidados	Estados financieros de una entidad que informa que comprenden la controladora y sus subsidiarias.	MC.3.11
estados financieros no consolidados	Estados financieros de una entidad que informa formada únicamente la controladora.	MC.3.11
gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.	MC.4.69
importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera.	MC.5.1
incertidumbre en la medición	La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.	MC.2.19
incertidumbre sobre el desenlace	Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.	MC.6.61
información financiera con propósito general	Un informe que proporciona información financiera sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos contra la entidad que es útil a los usuarios principales al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad.	MC.1.2, MC.1.12
información financiera útil	La información financiera es útil a los usuarios principales de los informes financieros con propósito general al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad que informa. Para que sea útil, la información financiera debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar.	MC.1.2, MC.2.4
información material o con importancia relativa	Información cuya omisión o inexactitud podría influir en las decisiones que toman los usuarios principales de los informes financieros con propósito general, sobre la base de los informes que proporcionan información financiera sobre una entidad específica que informa.	MC.2.11
ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.	MC.4.68
medida	El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.	MC.6.1
pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.	MC.4.26

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	MC.4.63
potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, una característica que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.	MC.4.14
prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos.	MC.2.16
reconocimiento	El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.	MC.5.1
recurso económico	Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.	MC.4.4
transferencia de un recurso económico	La capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que puede proceder de éste.	MC.4.20
unidad de cuenta	El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.	MC.4.48
usuarios (de los informes financieros con propósito general)	Véase usuarios principales (de los informes financieros con propósito general).	–
usuarios principales (de los informes financieros con propósito general)	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.	MC.1.2

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 1
Presentación de Estados Financieros

Objetivo

1 Esta Norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

Alcance

2 **Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros de propósito de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).**

3 En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar para transacciones y otros sucesos.

4 Esta Norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios condensados que se elaboren de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Sin embargo, los párrafos 15 a 35 se aplicarán a estos estados financieros. Esta Norma se aplicará de la misma forma a todas las entidades, incluyendo las que presentan estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y las que presentan estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados*.

5 Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público. Si las entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos.

6 Similarmente, las entidades que carecen de patrimonio, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión colectiva), y las entidades cuyo capital en acciones no es patrimonio (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener la necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

Definiciones

7 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Los *estados financieros con propósito general* (denominados "estados financieros") son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Impracticable **La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.**

Las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) Interpretaciones CINIIF; e

(d) interpretaciones del SIC[1].

Materialidad o con importancia relativa: **La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya**

1 Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada de la Fundación IFRS en 2010.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra, es material o tiene importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar, para los usuarios principales de los estados financieros, que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que la información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

(a) la información con respecto a una partida, transacción u otro suceso que sea material o con importancia relativa se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;

(b) la información con respecto a una partida, transacción u otro suceso que sea material o con importancia relativa está dispersa por los estados financieros;

(c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;

(d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y

(e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué parte de esa información es material o tiene importancia relativa.

La evaluación de si la información podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones tomadas por los usuarios requiere que una entidad considere las características de los usuarios y las circunstancias propias de la entidad.

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores, existentes y potenciales, no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Las *notas* contienen información adicional a la que se presenta en el estado de situación financiera, estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

***Otro resultado integral* comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.**

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

(a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles*);

(b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);

(c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*);

(d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

(da) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9.

(e) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones

en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(f) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);

(g) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9); y

(h) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9).

Los ***propietarios*** son **poseedores de instrumentos clasificados como patrimonio.**

El ***resultado del periodo*** **es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.**

Los ***ajustes por reclasificación*** **son importes reclasificados en el resultado en el periodo corriente que fueron reconocidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores.**

El ***resultado integral total*** **es el cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales.**

El resultado integral total comprende todos los componentes del "resultado" y de "otro resultado integral".

8 Aunque esta Norma utiliza los términos "otro resultado integral", "resultado" y "resultado integral total", una entidad puede utilizar otros términos para denominar los totales, siempre que el significado sea claro. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término "resultado neto" para denominar al resultado.

8A Los siguientes términos se describen en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NIC 32:

(a) instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16A y 16B de la NIC 32)

(b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16C y 16D de la NIC 32).

Estados financieros

Finalidad de los Estados Financieros

9 Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:

(a) activos;

(b) pasivos;

(c) patrimonio;

(d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;

(e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y

(f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Juego completo de estados financieros

10 **Un juego completo de estados financieros comprende:**

(a) **un estado de situación financiera al final del periodo;**

(b) **un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;**

(c) **un estado de cambios en el patrimonio del periodo;**

(d) **un estado de flujos de efectivo del periodo;**

(e) **notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;**

(ea) **información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 38 y 38A; y**

(f) **un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D.**

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "estado del resultado integral" en lugar de "estado del resultado y otro resultado integral".

10A **Una entidad puede presentar un estado del resultado del periodo y otro resultado integral único, con el resultado del periodo y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del periodo presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del periodo en un estado de resultado del periodo separado. Si lo hace así, el estado del resultado del periodo separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo.**

11 **Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros.**

12 [Eliminado]

13 Muchas entidades presentan, fuera de sus estados financieros, un análisis financiero elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad, así como las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Tal informe puede incluir un examen de:

(a) los principales factores e influencias que han determinado el rendimiento financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, su respuesta a esos cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar dicho rendimiento financiero, incluyendo su política de dividendos;

(b) las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio; y

(c) los recursos de la entidad no reconocidos en el estado de situación financiera según las NIIF.

14 Muchas entidades también presentan, fuera de sus estados financieros, informes y estados tales como informes medioambientales y estados del valor añadido, particularmente en sectores industriales en los que los factores del medio ambiente son significativos y cuando los trabajadores se consideran un grupo de usuarios importante. Los informes y estados presentados fuera de los estados financieros quedan fuera del alcance de las NIIF.

Características generales

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

15 **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual para la Información financiera (Marco Conceptual)*. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

16 **Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de estas.**

17 En casi la totalidad de las circunstancias, una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las NIIF aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:

(a) Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NIC 8 establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una partida.

(b) Presente información, que incluya a las políticas contables, de una forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

(c) Suministre información adicional, siempre que el cumplimiento con los requerimientos especificados por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros sucesos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

18 **Una entidad no puede rectificar políticas contables inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo.**

19 **En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que el cumplimiento de un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 20, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**

20 **Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF de acuerdo con el párrafo 19, revelará:**

(a) **que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo;**

(b) **que ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;**

(c) **el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**

(d) **para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.**

21 **Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una NIIF, y ello afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, deberá revelar la información establecida en el párrafo 20(c) y (d).**

22 El párrafo 21 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un periodo anterior, un requerimiento de una NIIF para la medición de activos o pasivos, y ello afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del periodo actual.

23 **En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:**

(a) **el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual;* y**

(b) **para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.**

24 Para los fines de los párrafos 19 a 23, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase de una forma fidedigna las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al

evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una NIIF, fuera tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, la gerencia considerará:

(a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y

(b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

Hipótesis de negocio en marcha

25 **Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia es conocedora, al realizar su evaluación, de incertidumbres significativa relacionadas con sucesos o condiciones que pudieran arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.**

26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

Base contable de acumulación (devengo)

27 **Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).**

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando éstas satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el *Marco Conceptual*.

Materialidad o importancia relativa y agregación de datos

29 **Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.**

30 Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituyen las partidas de los estados financieros. Si una partida concreta careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas.

30A Al aplicar esta y otras NIIF una entidad decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ocultando información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.

31 Algunas NIIF especifican la información que se requiere incluir en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. No es necesario que una entidad revele información específica requerida por una NIIF si la información procedente de esa revelación carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la NIIF contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos. Una entidad decidirá también revelar o no información adicional, cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad.

Compensación

32 Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF.

33 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral o de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo, correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro—no es una compensación.

34 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* requiere que una entidad mida los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, deduciendo del importe recibido importe de la contraprestación por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con otra parte (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.

35 Además, una entidad presentará en términos netos las ganancias y pérdidas que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa.

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

(a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y

(b) el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

37 Normalmente, una entidad prepara, de forma coherente en el tiempo, estados financieros que comprenden un periodo anual. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre periodos de 52 semanas. Esta Norma no prohíbe esta práctica.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información comparativa

Información comparativa mínima

38 **A menos que las NIIF permitan o requieran otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa sobre información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente. para comprender los estados financieros del periodo corriente.**

38A **Una entidad presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si los presenta), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio, y notas relacionadas.**

38B En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo(s) inmediatamente anterior(es) continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los usuarios se beneficiarán de la información revelada sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos dados durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

Información comparativa adicional

38C Una entidad puede presentar información comparativa, además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos por las NIIF, en la medida en que esa información se prepare de acuerdo con las NIIF. Esta información comparativa puede consistir en uno o más estados a los que hace referencia el párrafo 10, pero no necesita comprender un juego completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad presentará información relacionada en una nota a dichos estados adicionales.

38D Por ejemplo, una entidad puede presentar un tercer estado del resultado del periodo y otro resultado integral (presentando, de ese modo, el periodo actual, el periodo inmediato anterior y un periodo comparativo adicional). Sin embargo, no se requiere que la entidad presente un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio (es decir, un estado financiero adicional comparativo). Se requiere que la entidad presente, en las notas a los estados financieros, información comparativa relacionada con el estado del resultado y otro resultado integral adicional.

39 [Eliminado]
40 [Eliminado]

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

40A **Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior, además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos por el párrafo 38A si:**

(a) aplica una política contable de forma retroactiva, realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en éstos; y

(b) la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tiene un efecto material (de importancia relativa) sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

40B En las circunstancias descritas en el párrafo 40A, una entidad presentará tres estados de situación financiera, como sigue:

(a) al cierre del periodo actual;

(b) al cierre del periodo inmediato anterior; y

(c) al comienzo del periodo inmediato anterior.

40C Cuando se requiera que una entidad presente un estado de situación financiera adicional de acuerdo con el párrafo 40A, deberá revelar la información requerida por los párrafos 41 a 44 y la NIC 8. Sin embargo, no necesitará presentar las notas relativas al estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo inmediato anterior.

40D La fecha de ese estado de situación financiera de apertura será la del comienzo del periodo inmediato anterior, independientemente de si los estados financieros de una entidad presentan información comparativa para periodos anteriores (como permite el párrafo 38C).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

41 **Cuando la entidad modifique la presentación o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):**

(a) la naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o clase de partidas que se han reclasificado; y

(c) la razón de la reclasificación.

42 **Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:**

(a) la razón para no reclasificar los importes; y

(b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

43 El mejoramiento de la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos para conseguir la comparabilidad con las cifras del periodo corriente es impracticable. Por ejemplo, una entidad puede no haber calculado algunos datos en periodos anteriores, de una manera que permita su reclasificación y la reproducción de la información es, por tanto, impracticable.

44 La NIC 8 establece los ajustes a realizar en la información comparativa requerida, cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error.

Uniformidad en la presentación

45 **Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:**

(a) tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8; o

(b) una NIIF requiera un cambio en la presentación.

46 Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podrían sugerir que éstos necesitan ser presentados de forma diferente. Una entidad sólo cambiará la presentación de sus estados financieros cuando dicho cambio proporcione información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tenga visos de continuidad, de modo que la comparabilidad no quede perjudicada. Cuando se realicen estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 41 y 42.

Estructura y contenido

Introducción

47 Esta Norma requiere revelar determinada información en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado de cambios en el patrimonio, y requiere la revelación de partidas en estos estados o en las notas. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* establece los requerimientos de presentación para la información sobre el flujo de efectivo.

48 Esta Norma a menudo utiliza el término "información a revelar" en un sentido amplio, incluyendo partidas presentadas en los estados financieros. Otras NIIF también requieren revelar información. A menos que en esta Norma o en otras NIIF se especifique lo contrario o con otra NIIF esta información a revelar podría estar en los estados financieros.

Identificación de los estados financieros

49 **Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento.**

50 Las NIIF se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información presentada en un informe anual, en las presentaciones a entes reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NIIF de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.

51 **Una entidad identificará claramente cada estado financiero y las notas. Además, una entidad mostrará la siguiente información en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información presentada sea comprensible:**

(a) el nombre de la entidad u otra forma de identificación de la misma, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;

(b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por el juego de los estados financieros o notas;

(d) la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21; y

(e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

52 Una entidad cumple con los requerimientos del párrafo 51 a través de la presentación de encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar esta información. Por ejemplo, cuando una entidad presenta los estados financieros electrónicamente no siempre no siempre se utilizan páginas separadas; en este caso, una entidad presentará las partidas anteriores para asegurar que la información incluida en los estados financieros puede entenderse.

53 Con frecuencia, una entidad hará más comprensibles los estados financieros presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omita información material o de importancia relativa al hacerlo.

Estado de situación financiera

Información a presentar en el estado de situación financiera

54 **El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:**

(a) propiedades, planta y equipo;

(b) propiedades de inversión;

(c) activos intangibles;

(d) activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i));

(e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

(f) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*;

(g) inventarios;

(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;

(i) efectivo y equivalentes al efectivo;

(j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*;

(k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;

(l) provisiones;

(m) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l)];

(n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;

(o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;

(p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

(q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(r) **capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.**

55 **Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales (incluyendo por desagregación las partidas enumeradas en el párrafo 54), encabezados y subtotales, cuando esa presentación sea relevante para comprender su situación financiera.**

55A Cuando una entidad presente subtotales de acuerdo con el párrafo 55, dichos subtotales:

(a) comprenderán partidas formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las NIIF;

(b) se presentarán y denominarán de forma que las partidas que constituyen el subtotal sean claras y comprensibles;

(c) serán congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 45; y

(d) no se mostrarán con mayor importancia que los subtotales y totales requeridos en las NIIF para el estado de situación financiera.

56 **Cuando una entidad presente en el estado de situación financiera los activos y los pasivos clasificados en corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o los pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.**

57 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que una entidad presentará las partidas. El párrafo 54 simplemente enumera partidas que son lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

(a) Se añadirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones anteriores para proporcionar información que sea relevante para sus operaciones.

58 Una entidad decidirá si ha de presentar partidas adicionales de forma separada en función de una evaluación de:

(a) la naturaleza y la liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad; y

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

59 La utilización de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o su función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados como partidas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden contabilizarse al costo histórico, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la NIC 16.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

60 **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 66 a 76, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.**

61 **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará el importe esperado a recuperar o a cancelar después de los doce meses para cada partida de activo o pasivo que combine importe a recuperar o a cancelar:**

(a) **dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, y**

(b) **después de doce meses tras esa fecha.**

62 Cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta distinción servirá también para destacar tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la operación, como los pasivos que se deban liquidar en ese mismo periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

63 Para algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

64 Se permite que, al aplicar el párrafo 60, una entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente/no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

65 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIF 7 *Instrumentos Financieros: Informaciones a Revelar* requiere la revelación de información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como los inventarios, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se los clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revelará los importes de los inventarios que espera realizar después de los doce meses después del periodo sobre el que se informa.

Activos corrientes

66 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

(a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;

(b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

(c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o

(d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7), a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

67 En esta Norma, el término "no corriente" incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

68 El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses. Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y deudores comerciales) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo de presentación. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9) y la parte a corto plazo de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

69 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

(a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación;

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;

(c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o

(d) no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 73). Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación.

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

70 Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar y otros pasivos acumulados (devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, integran el capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad. Una entidad clasificará estas partidas de operación como pasivos corrientes aunque se vayan a liquidar después de los doce meses de la fecha del periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de operación. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

71 Otros tipos de pasivos corrientes no se cancelan como parte del ciclo normal de la operación, pero deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo de presentación o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los descubiertos bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad) y que no deban liquidarse dentro de los doce meses a partir de la fecha del periodo de presentación, son pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 74 y 75.

72 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que informa, aunque:

(a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y

(b) se haya concluido un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

73 Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo venza en un período más corto. No obstante, cuando la refinanciación o extensión del plazo no sea una facultad de la entidad (por ejemplo, si no existiese un acuerdo de refinanciación), la entidad no tendrá en cuenta la refinanciación potencial y la obligación se clasificará como corriente.

74 Cuando una entidad infrinja una disposición contenida en un contrato de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes con el efecto de que el pasivo se convierta en exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, incluso si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. Una entidad clasificará el pasivo como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras esa fecha.

75 Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

76 Con respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si los sucesos que siguen ocurriesen entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, esos sucesos se revelarán como hechos ocurridos después de la fecha de balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*:

(a) refinanciación a largo plazo;

(b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo; y

(c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo que finalice al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

77 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones adicionales de las partidas presentadas, clasificadas de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad.

78 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Para decidir los criterios de subclasificación, una

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

entidad utilizará también los factores descritos en el párrafo 58. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:

(a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NIC 16;

(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

(c) los inventarios se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2 *Inventarios*, en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y

(e) el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

79 Una entidad revelará lo siguiente, sea en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas:

(a) para cada clase de capital en acciones:

(i) el número de acciones autorizadas;

(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;

(iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y

(vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio;

80 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 79(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

80A Si una entidad ha reclasificado

(a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o

(b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio

entre pasivos financieros y patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivo financiero o patrimonio), y el momento y razón de esa reclasificación.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

81 [Eliminado]

81A El estado del resultado del periodo y otro resultado integral (estado del resultado integral) presentará, además de las secciones del resultado del periodo y otro resultado integral:

(a) el resultado del periodo;

(b) otro resultado integral total;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) el resultado integral del periodo, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.

Si una entidad presenta un estado del resultado del periodo separado, no presentará la sección del resultado del periodo en el estado que presente el resultado integral.

81B Una entidad presentará las siguientes partidas, además de las secciones del resultado del periodo y otro resultado integral, como distribuciones del resultado del periodo y otro resultado integral para el periodo:

(a) resultado del periodo atribuible a:

(i) participaciones no controladoras y

(ii) propietarios de la controladora.

(b) resultado integral del periodo atribuible a:

(i) participaciones no controladoras y

(ii) propietarios de la controladora.

Si una entidad presenta el resultado del periodo en un estado separado, presentará (a) en ese estado.

Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado del resultado del periodo

82 Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:

(a) ingresos de actividades ordinarias que se presenten por separado de los ingresos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo;

(aa) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;

(b) costos financieros;

(ba) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinados de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9;

(c) participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen por el método de la participación;

(ca) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado, y se pasa a medir a valor razonable con cambios en resultados, cualquier ganancia o pérdida que surja de una diferencia entre el costo amortizado anterior del activo financiero y su valor razonable en la fecha de la reclasificación (como se define en la NIIF 9);

(cb) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral de forma que se mida a valor razonable con cambios en resultados, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral que se reclasifican al resultado del periodo;

(d) gasto por impuestos;

(e) [eliminado]

(ea) un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5).

(f) a(i) [eliminado]

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

82A La sección del otro resultado integral presentará partidas por los importes para el periodo de:

(a) partidas de otro resultado integral [excluyendo los importes del párrafo (b)], clasificadas por naturaleza y agrupadas en aquellas que, de acuerdo con otras NIIF:

(i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y

(ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) **la participación en el otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados utilizando el método de la participación, separada en la participación en partidas que, de acuerdo con otras NIIF:**

(i) **no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y**

(ii) **se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.**

83 a 84 [Eliminado]

85 **Una entidad presentará partidas adicionales (incluyendo aquellas por desagregación de las partidas enumeradas en el párrafo 82), encabezamientos y subtotales en el estado (estados), que presente los resultados del periodo y otro resultado integral, cuando dicha presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad para una comprensión del rendimiento financiero de la entidad.**

85A Cuando una entidad presente subtotales de acuerdo con el párrafo 85, dichos subtotales:

(a) comprenderán partidas formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las NIIF;

(b) se presentarán y denominarán de forma que las partidas que constituyen el subtotal sean claras y comprensibles;

(c) serán congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 45; y

(d) no se mostrarán con mayor importancia que los subtotales y totales requeridos en las NIIF para el estado (estados) que presente el resultado del periodo y otro resultado integral.

85B Una entidad presentará las partidas en el estado (estados) que presente el resultado del periodo y otro resultado integral que concilien los subtotales presentados de acuerdo con el párrafo 85 con los subtotales o totales requeridos en las NIIF para este estado (estados).

86 Dado que los efectos de las diferentes actividades, transacciones y otros sucesos de una entidad, difieren en frecuencia, potencial de ganancias o pérdidas y capacidad de predicción, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayuda a los usuarios a comprender dicho rendimiento financiero logrado, así como a realizar proyecciones a futuro sobre éste. Una entidad incluirá partidas adicionales en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral y modificará las denominaciones y la ordenación de partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero. Una entidad considerará factores que incluyan la materialidad (importancia relativa) y la naturaleza y función de las partidas de ingreso y gasto. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones para proporcionar información que sea relevante para las operaciones de una institución financiera. Una entidad no compensará partidas de ingresos y gastos, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 32.

87 **Una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.**

Resultado del periodo

88 **Una entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.**

89 Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del periodo corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco Conceptual* se excluyan del resultado (véase el párrafo 7).

Otro resultado integral del periodo

90 **Una entidad revelará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.**

91 Una entidad puede presentar las partidas de otro resultado integral:

(a) netas de los efectos fiscales relacionados, o

(b) antes de los efectos fiscales relacionados con un importe que muestre el importe acumulado del impuesto a las ganancias relacionado con esas partidas.

Si una entidad elige la alternativa (b), distribuirá el impuesto entre las partidas que pueden reclasificarse posteriormente a la sección del resultado del periodo y las que no se reclasificarán posteriormente a ésta sección.

92 **Una entidad revelará los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado integral.**

93 Otras NIIF especifican si y cuándo reclasificar en resultados los importes previamente reconocidos en otro resultado integral. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma ajustes por reclasificación. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado integral en el periodo en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado del periodo. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el periodo corriente o en periodos anteriores. Esas ganancias no realizadas deben deducirse de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado integral total.

94 Una entidad puede presentar el ajuste por reclasificación en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. Una entidad que presente los ajustes por reclasificación en las notas presentará las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

95 Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, al disponer un negocio en el extranjero (véase la NIC 21), y cuando algún flujo de efectivo previsto cubierto afecta al resultado del periodo (véase el párrafo 6.5.11(d) de la NIIF 9 en relación con la cobertura de flujos de efectivo).

96 Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en el superávit de revaluación reconocido de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, o por nuevas mediciones de planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con la NIC 19. Estos componentes se reconocerán en otro resultado integral y no se reclasificarán en el resultado en periodos posteriores. Los cambios en el superávit de revaluación pueden transferirse a ganancias acumuladas en periodos posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando éste se da de baja (véase la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, los ajustes de reclasificación no surgen si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilidad del valor temporal de una opción (o el elemento a término de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de un instrumento financiero) dan lugar a importes que se eliminan de la reserva de cobertura de flujos de efectivo o de un componente separado de patrimonio, respectivamente, e incluido directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o pasivo. Estos importes se transfieren directamente a los activos o pasivos.

Información a presentar en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

97 **Cuando las partidas de ingreso o gasto son materiales (tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe.**

98 Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos están las siguientes:

(a) la rebaja de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;

(b) la reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión para hacer frente a los costos de ella;

(c) la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;

(d) las disposiciones de inversiones;

(e) las operaciones discontinuadas;

(f) cancelaciones de pagos por litigios; y

(g) otras reversiones de provisiones.

99 **Una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.**

100 Se recomienda que las entidades presenten el desglose del párrafo 99 en el estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral.

101 Los gastos se subclasifican para destacar los componentes del rendimiento financiero, que puedan ser diferentes en términos de frecuencia, potencial de ganancia o pérdida y capacidad de predicción. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

102 La primera forma de desglose es el método de la "naturaleza de los gastos". Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias		X
Otros ingresos		X
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	X	
Consumos de materias primas y consumibles	X	
Gastos por beneficios a los empleados	X	
Gastos por depreciación y amortización	X	
Otros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Ganancia antes de impuestos		X

103 La segunda forma de desglose es el método de la "función de los gastos" o del "costo de las ventas", y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Costos de distribución	(X)
Gastos de administración	(X)
Otros gastos	(X)
Ganancia antes de impuestos	X

104 Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

105 La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, "beneficios a los empleados" tiene el mismo significado que en la NIC 19.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Estado de cambios en el patrimonio

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

106 **Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10. El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:**

(a) **el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;**

(b) **para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y**

(c) [eliminado]

(d) **para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:**

(i) **el resultado del periodo;**

(ii) **otro resultado integral; y**

(iii) **transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.**

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas

106A **Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, un desglose por partida de otro resultado integral [véase el párrafo 106(d)(ii)].**

107 **Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo, y el importe de dividendos por acción correspondiente.**

108 En el párrafo 106, los componentes de patrimonio incluyen, por ejemplo, cada una de las clases de capitales aportados, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el otro resultado integral y las ganancias acumuladas.

109 Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo. Excepto por lo que se refiere a los cambios que procedan de transacciones con los propietarios en su condición de tales (como por ejemplo, aportaciones de patrimonio, las recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio y los dividendos) y los costos directamente relacionados con estas transacciones, la variación integral del patrimonio durante el periodo representa el importe total de ingresos y gastos, incluyendo ganancias o pérdidas, generadas por las actividades de la entidad durante el periodo.

110 La NIC 8 requiere ajustes retroactivos al efectuar cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NIIF requieran otra cosa. La NIC 8 también requiere que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivas no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna NIIF requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 106(b) requiere la revelación de información en el estado de cambios en el patrimonio, sobre los ajustes totales en cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada periodo anterior y para el principio del periodo.

Estado de flujos de efectivo

111 La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NIC 7 establece los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Notas

Estructura

112 Las notas:

(a) presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 117 a 124;

(b) revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y

(c) proporcionarán información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

113 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Para la determinación de una forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad referenciará cada partida incluida en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas.

114 Ejemplos de ordenación y agrupación sistemática de las notas incluyen:

(a) Dar importancia a las áreas de sus actividades que la entidad considera que son más relevantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades operativas concretas;

(b) agrupar información sobre partidas medidas de forma similar tal como activos medidos a valor razonable; o

(c) seguir el orden de las partidas del estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral y del estado de situación financiera, tal como:

(i) una declaración de cumplimiento con las NIIF (véase el párrafo 16);

(ii) las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 117);

(iii) información de apoyo para las partidas presentadas en los estados de situación financiera, el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y

(iv) otra información a revelar, incluyendo:

(1) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos; y

(2) revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

115 [Eliminado]

116 Una entidad puede presentar las notas que proporcionan información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas como una sección separada de los estados financieros.

Información a revelar sobre políticas contables

117 Una entidad revelará sus políticas contables significativas incluyendo:

(a) la base (o bases) de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y

(b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

118 Para una entidad es importante informar a los usuarios acerca de la base, o bases, de medición utilizada en los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe recuperable), puesto que esa base, sobre la que una entidad elabora los estados financieros, afecta significativamente al análisis realizado por los usuarios. Cuando una entidad utiliza más de una base de medición en los estados financieros, por ejemplo cuando se han revaluado clases concretas de activos, será

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

suficiente con proporcionar una indicación de las categorías de activos y pasivos a los que se ha aplicado cada una de las bases de medición.

119 Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información sobre el rendimiento y la situación financiera. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. La revelación de políticas contables particulares será especialmente útil para los usuarios cuando ellas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NIIF. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el valor razonable o el modelo del costo a sus propiedades de inversión (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*). Algunas NIIF requieren, de forma específica, información a revelar acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo.

120 [Eliminado]

121 Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o del anterior carecieran de importancia relativa. También resultará adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que la entidad seleccione y aplique de acuerdo con la NIC 8.

122 Una entidad revelará, junto con sus políticas contables significativas u otras notas, los juicios, distintos de los que implican estimaciones (véase el párrafo 125), que ha realizado la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros

123 En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios profesionales para determinar:

(a) [eliminado]

(b) cuándo se han transferido sustancialmente a otras entidades todos los riesgos y las ventajas significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, para el arrendador, los activos sujetos a arrendamiento se transfieren;

(c) si, por su esencia económica, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos de actividades ordinarias; y

(d) si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

124 Alguna de la información a revelar de conformidad con el párrafo 122, es requerida por otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* requiere que una entidad revele los juicios que ha realizado para determinar si controla a otra entidad. La NIC 40 *Propiedades de Inversión* requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Causas de incertidumbre en las estimaciones

125 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

126 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para medir el importe recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo, tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones implican supuestos sobre estas partidas como los flujos de efectivo ajustados por el riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o los cambios en los precios que afectan a otros costos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

127 Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación revelados de acuerdo con el párrafo 125, se refieren a las estimaciones que ofrezcan para la gerencia una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio. A medida que aumenta el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales son más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan cambios significativos en el importe en libros de los activos o pasivos normalmente se incrementa en consecuencia.

128 La información a revelar indicada en el párrafo 125 no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo pero estos cambios se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa.

129 Una entidad presentará las revelaciones de información del párrafo 125 de forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la gerencia, sobre el futuro y otras fuentes de incertidumbre en la estimación. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Son ejemplos de los tipos revelaciones que una entidad realizará:

(a) la naturaleza de los supuestos u otras incertidumbres en la estimación;

(b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;

(c) la resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo, respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados; y

(d) cuando la incertidumbre continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados a los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.

130 Esta Norma no requiere que una entidad revele información presupuestaria o previsiones al revelar la información del párrafo 125.

131 Algunas veces es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación al final del periodo del que se informa. En tales casos, la entidad revelará que es razonablemente posible, sobre la base del conocimiento existente, que los desenlaces producidos dentro del siguiente periodo contable que sean diferentes de los supuestos utilizados, podrían requerir ajustes significativos en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo del específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.

132 La información a revelar requerida por el párrafo 122, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guarda relación con las informaciones a revelar acerca de las fuentes de incertidumbre en la estimación previstas en el párrafo 125.

133 Otras NIIF requieren la revelación de algunos de los supuestos que de otra forma sería requerida de acuerdo con el párrafo 125. Por ejemplo, la NIC 37 requiere la revelación, en circunstancias específicas, de las principales hipótesis sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* requiere que se revelen las suposiciones significativas (incluyendo las técnicas de valoración y los datos de entrada) que la entidad aplica en la medición del valor razonable de los activos y pasivos, que se contabilicen al valor razonable.

Capital

134 Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.

135 Para cumplir lo establecido en el párrafo 134, la entidad revelará lo siguiente:

(a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya:

(i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;

(ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y

(iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

(b) datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda

subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).

(c) los cambios en (a) y (b) desde el periodo anterior.

(d) si durante el periodo ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeta.

(e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

La entidad basa esta información a revelar internamente proporcionada al personal clave de la gerencia.

136 Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden operar en diferentes jurisdicciones. Si la revelación de forma agregada de los requerimientos de capital y de la forma de gestionar el capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio

136A En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):

(a) un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como patrimonio;

(b) sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior;

(c) las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; y

(d) información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.

Otra información a revelar

137 Una entidad revelará en las notas:

(a) el importe de los dividendos propuestos o anunciados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, que no hayan sido reconocidos como distribución a los propietarios durante el periodo, así como los importes correspondientes por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

138 Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

(a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);

(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades;

(c) el nombre de la controladora directa y de la controladora última del grupo; y

(d) si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

Transición y fecha de vigencia

139 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, revelará este hecho.

139A La NIC 27 (modificada en 2008) modificó el párrafo 106. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos. La modificación se aplicará de forma retroactiva.

139B *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, modificó el párrafo 138 e insertó los párrafos 8A, 80A y 136A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones a las NIC 32, NIC 39, NIIF 7 y CINIIF 2 *Aportaciones de los Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*.

139C Los párrafos 68 y 71 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

139D *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

139E [Eliminado]

139F Se modificaron los párrafos 106 y 107 y se añadió el párrafo 106A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada.

139G [Eliminado]

139H La NIIF 10 y la NIIF 12, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4, 119, 123 y 124. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 12.

139I La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 128 y 133. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

139J *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 y 115, añadió los párrafos 10A, 81A, 81B y 82A, y eliminó los párrafos 12, 81, 83 y 84. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

139K La NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en junio de 2011) modificó la definición de "otro resultado integral" en el párrafo 7 y el párrafo 96. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).

139L *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó los párrafos 10, 38 y 41, eliminó los párrafos 39 y 40 y añadió los párrafos 38A a 38D y 40A a 40D. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

139M [Eliminado]

139N La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

139O La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 y 123 y eliminó los párrafos 139E, 139G y 139M. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

139P *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014, modificó los párrafos 10, 31, 54 y 55, 82A, 85, 113 y 114, 117, 119 y 122, añadió los párrafos 30A, 55A, 85A y 85B y eliminó los párrafos 115 y 120. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. No se requiere que las entidades revelen la información exigida por los párrafos 28 a 30 de la NIC 8 en relación con estas modificaciones.

139Q La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 123. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

139R [Párrafo no utilizado]*

139S Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 1 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a la NIC 1 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

139T *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no está por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública

Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003)

140 Esta Norma sustituye a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* revisada en 2003 y modificada en 2005.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 2
Inventarios

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

2 Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:

(a) [eliminado]

(b) los instrumentos financieros (véanse las NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIIF 9 *Instrumentos Financieros*); y

(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41 *Agricultura*).

3 Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

(a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(a) se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

5 Los intermediarios que comercian son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios **son activos:**

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Valor neto realizable **es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.**

Valor razonable **es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros que serán usados en el proceso productivo. Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Medición de los inventarios

9 Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Costo de los inventarios

10 El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

13 El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. El importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

14 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total entre los productos utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

(a) los importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

(b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;

(c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

(d) los costos de venta.

17 En la NIC 23 *Costos por Préstamos*, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.

18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

19 [Eliminado]

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

20 De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Técnicas de medición de costos

21 Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizadas por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.

22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor para la medición de inventarios cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje promedio para cada sección o departamento comercial.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fórmulas de cálculo del costo

23 **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**

24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.

25 **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas.**

26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

27 La fórmula FIFO asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable

28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado.

30 Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.

31 Al hacer las estimaciones del valor neto realizable se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.*

32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el costo de los productos terminados excederá a su

valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja del inventario hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

34 Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

35 Algunos inventarios pueden ser incorporados a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

36 En los estados financieros se revelará la siguiente información:

(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;

(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad;

(c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;

(d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;

(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y

(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.

38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fecha de vigencia

40 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

40A [Eliminado]

40B [Eliminado]

40C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6 y modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

40D [Eliminado]

40E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

40F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 40A, 40B y 40D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

40G La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 12. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

41 Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios* (revisada en 1993).

42 La Norma también reemplaza a la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 7
Estado de Flujos de Efectivo[1]

Objetivo

La información acerca de los flujos de efectivo de una entidad es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las necesidades que ésta tiene de utilizar dichos flujos de efectivo. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

El objetivo de esta Norma es requerir el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad mediante un estado de flujos de efectivo en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según si proceden de actividades de operación, de inversión o de financiación.

Alcance

1 **Una entidad prepara un estado de flujos de efectivo, de acuerdo con los requerimientos de esta Norma, y lo presentará como parte integrante de sus estados financieros para cada periodo en que sea obligatoria la presentación de éstos.**

2 Esta Norma sustituye a la antigua NIC 7 *Estado de Cambios en la Posición Financiera*, aprobada en julio de 1977.

3 Los usuarios de los estados financieros están interesados en saber cómo la entidad genera y utiliza el efectivo y los equivalentes al efectivo. Esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la entidad, incluso cuando el efectivo pueda ser considerado como el producto de la entidad en cuestión, como puede ser el caso de las entidades financieras. Básicamente, las entidades necesitan efectivo por las mismas razones, por muy diferentes que sean las actividades que constituyen su principal fuente de ingresos. En efecto, todas ellas necesitan efectivo para llevar a cabo sus operaciones, pagar sus obligaciones y suministrar rendimientos a sus inversores. Por consiguiente, esta Norma requiere que todas las entidades presenten un estado de flujos de efectivo.

Beneficios de la información sobre flujos de efectivo

4 Un estado de flujos de efectivo, cuando se usa juntamente con el resto de los estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos de una entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para afectar a los importes y las fechas de los flujos de efectivo, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades. La información acerca del flujo de efectivo es útil para evaluar la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, y permite a los usuarios desarrollar modelos para evaluar y comparar el valor presente de los flujos netos de efectivo de diferentes entidades. También mejora la comparabilidad de la información sobre el rendimiento de las operaciones de diferentes entidades, puesto que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y sucesos económicos.

5 Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, momento de la aparición y certidumbre de flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

Definiciones

6 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

El *efectivo* comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.

---

1 En septiembre de 2007 el IASB modificó el título de la NIC 7 de *Estados de Flujo de Efectivo* a *Estado de Flujos de Efectivo* como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Los *equivalentes al efectivo* son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

***Flujos de efectivo* son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.**

***Actividades de operación* son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.**

***Actividades de inversión* son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.**

***Actividades de financiación* son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad.**

Efectivo y equivalentes al efectivo

7 Los equivalentes al efectivo se tienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo. Para que una inversión financiera pueda ser calificada como equivalente al efectivo debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por ello, una inversión normalmente cumple los requisitos de un equivalente al efectivo cuando tiene un periodo de vencimiento corto, digamos, de tres meses o menos desde la fecha de la adquisición. Las inversiones en patrimonio se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, en sustancia, equivalentes al efectivo, por ejemplo en el caso de acciones preferentes adquiridas dentro un corto periodo de tiempo hasta su vencimiento y con una fecha de rescate especificada.

8 Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. En algunos países, sin embargo, los sobregiros exigibles en cualquier momento por el banco forman parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad. En tales circunstancias, tales sobregiros se incluyen como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Una característica de los acuerdos bancarios que regulan los sobregiros u operaciones similares es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.

9 Los flujos de efectivo no incluirán ningún movimiento entre las partidas que constituyen el efectivo y equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión de efectivo de la entidad más que de sus actividades de operación, de inversión o financiación. La gestión del efectivo comprende también la inversión de los sobrantes de efectivo y equivalentes al efectivo.

Presentación de un estado de flujos de efectivo

10 El estado de flujos de efectivo informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

11 Cada entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas en la posición financiera de la entidad, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo. Esta información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre tales actividades.

12 Una transacción puede contener flujos de efectivo pertenecientes a las diferentes categorías. Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación.

Actividades de operación

13 El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave de la medida en la cual estas actividades han generado fondos líquidos suficientes para reembolsar los préstamos, mantener la capacidad de operación de la entidad, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto,

proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de las ventas de bienes y la prestación de servicios;

(b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;

(c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;

(d) pagos a y por cuenta de los empleados;

(e) cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;

(f) pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y

(g) cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en el resultado reconocido. Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para elaborar o adquirir activos mantenidos para arrendar a terceros, que posteriormente se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo 68A de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros por el arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

15 Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Actividades de inversión

16 La información a revelar por separado de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos para recursos que se prevé van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Solo los desembolsos que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

(a) pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma;

(b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;

(c) pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

(d) cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

(e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por entidades financieras);

(f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);

(g) pagos derivados de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y

(h) cobros procedentes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

17 Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;

(b) pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;

(c) cobros procedentes de la emisión de obligaciones sin garantía, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;

(d) reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; y

(e) pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

18 **La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:**

(a) método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o

(b) método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

19 Se aconseja a las entidades que presenten los flujos de efectivo de las actividades de operación utilizando el método directo. Este método suministra información que puede ser útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto. En este método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:

(a) utilizando los registros contables de la entidad, o

(b) ajustando las ventas y el costo de las ventas (para el caso de las entidades financieras, los intereses recibidos e ingresos asimilables y los gastos por intereses y otros gastos asimilables), así como otras partidas en el estado del resultado integral por:

(i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(ii) otras partidas no monetarias; y

(iii) otras partidas cuyos efectos en el efectivo se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

20 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de:

(a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de asociadas; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación puede presentarse, utilizando el método indirecto, mostrando las partidas de ingresos de actividades ordinarias y gastos reveladas en el estado del resultado integral, junto con los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las cuentas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

21 La entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto por lo que se refiere a los flujos de efectivo descritos en los párrafos 22 y 24 que pueden ser incluidos en términos netos.

Información sobre flujos de efectivo en términos netos

22 Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación pueden presentarse en términos netos:

(a) cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad del cliente más que la correspondiente a la entidad; y

(b) cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.

23 Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(a) son los siguientes:

(a) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de un banco;

(b) los fondos de clientes que posee una entidad dedicada a la inversión financiera; y

(c) los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión.

23A Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(b) son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:

(a) saldos relativos a tarjetas de crédito de clientes (parte correspondiente al principal);

(b) compra y venta de inversiones financieras; y

(c) otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo, los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.

24 Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera, pueden presentarse en términos netos:

(a) pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;

(b) colocación y recuperación de depósitos en otras instituciones financieras; y

(c) anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

25 Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

26 Los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

27 Los flujos de efectivo en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. En ella se permite utilizar una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo de los conjuntos de transacciones. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse un promedio ponderado de las tasas de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una entidad subsidiaria. Sin embargo, la NIC 21 no permite

utilizar la tasa de cambio al final del periodo sobre el que se informa cuando se convierten los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera.

28 Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no producen flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, inversión y financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos al cambio de cierre.

29 [Eliminado]

30 [Eliminado]

Intereses y dividendos

31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y satisfechos deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.

32 El importe total de intereses pagados durante un periodo se revelará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gasto en el resultado del periodo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

33 Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán usualmente, en las entidades financieras, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque entran en la determinación de la ganancia o pérdida. De forma alternativa, los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo por actividades de financiación e inversión respectivamente, porque son costos de obtener recursos financieros o rendimientos sobre inversiones.

34 Los dividendos pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades financieras puesto que representan el costo de obtener recursos financieros. Alternativamente, pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de operación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la entidad para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.

Impuesto a las ganancias

35 Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión o de financiación.

36 Los impuestos sobre las ganancias que surgen de transacciones que dan lugar a flujos de efectivo que se clasifican como actividades de operación, de inversión o de financiación en el estado de flujos de efectivo. Aun cuando el gasto acumulado (o devengado) por impuestos sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable con determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un periodo diferente del que corresponda a la transacción subyacente. Por eso, los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de actividades de operación. No obstante, cuando sea posible identificar el flujo impositivo con operaciones individuales que den lugar a cobros y pagos clasificados como actividades de inversión o financiación, se clasificará igual que la transacción a la que se refiere. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también del importe total de impuestos pagados en el periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

37 Cuando se contabilice una inversión en una asociada, un negocio conjunto o subsidiaria usando el método del costo o el de la participación, un inversor limitará su información, en el estado de flujos de efectivo, a los flujos de efectivo habidos entre él mismo y la entidad participada, por ejemplo, los dividendos y anticipos.

38 Una entidad que informe sobre su participación en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo los flujos de efectivo habidos por inversiones en la mencionada asociada o negocio conjunto, así como las distribuciones y otros pagos y cobros entre ambas entidades.

Cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias y otros negocios

39 Los flujos de efectivo agregados procedentes de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

40 Una entidad revelará, de forma agregada, respecto de cada obtención y pérdida del control de subsidiarias y otros negocios habidos durante el periodo, todos y cada uno de los siguientes extremos:

(a) la contraprestación total pagada o recibida;

(b) la porción de la contraprestación en efectivo y equivalentes al efectivo;

(c) el importe de efectivo y equivalentes al efectivo en las subsidiarias u otros negocios sobre los que se obtiene o pierde el control; y

(d) el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo en subsidiarias u otros negocios sobre los que se obtiene o pierde el control, agrupados por cada categoría principal.

40A Una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, no necesita aplicar los párrafos 40(c) o 40(d) a una inversión en una subsidiaria que se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados.

41 La presentación por separado en una sola partida de las consecuencias sobre el efectivo de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios, junto con la información a revelar por separado sobre los importes de activos y pasivos adquiridos o dispuestos, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos que surgen de otras actividades de operación, de inversión o de financiación. Las consecuencias sobre el flujo de efectivo de la pérdida del control no se deducirán de las resultantes de la obtención del control.

42 El importe agregado del efectivo pagado o recibido como contraprestación por la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios se incluirá en el estado de flujos de efectivo neto del efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o dispuestos como parte de estas transacciones, sucesos o cambios en las circunstancias.

42A Los flujos de efectivo que surgen de cambios en las participaciones en la propiedad de una subsidiaria que no dan lugar a una pérdida de control se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, a menos que la subsidiaria sea mantenida por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, y se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados.

42B Los cambios en las participaciones en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control, tales como la compra o venta posteriores por la controladora de instrumentos de patrimonio de una subsidiaria, se contabilizarán como transacciones de patrimonio (véase la NIIF 10), a menos que la subsidiaria se mantenga por una entidad de inversión, y que se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados. Por consiguiente, los flujos de efectivos resultantes se clasificarán de la misma forma que otras transacciones con los propietarios descritas en el párrafo 17.

Transacciones no monetarias

43 Las transacciones de inversión o financiación que no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo se excluirán del estado de flujos de efectivo. Estas transacciones deben ser objeto de información, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de tales actividades de inversión o financiación.

44 Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la entidad. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta coherente con el objetivo de un estado de

flujos de efectivo, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:

(a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos relacionados, o mediante un arrendamiento;

(b) la compra de una entidad mediante una ampliación de capital; y

(c) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

44A **Una entidad revelará la información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en pasivos producidos por actividades de financiación, incluyendo tanto los derivados de flujos de efectivo como los que no implican flujos de efectivo.**

44B En la medida en que sea necesaria para satisfacer el requerimiento del párrafo 44A, una entidad revelará los cambios siguientes en los pasivos que surgen de actividades de financiación:

(a) cambios procedentes de los flujos de efectivo por financiación;

(b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios;

(c) Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(d) cambios en el valor razonable; y

(e) otros cambios.

44C Los pasivos que se derivan de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo se han clasificado, o se clasificarán en el futuro, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación. Además, el requerimiento de información a revelar del párrafo 44A también se aplica a cambios en los activos financieros (por ejemplo, activos que cubren pasivos que surgen de actividades de financiación) si los flujos de efectivo procedentes de esas actividades de financiación se han incluido, o se incluirán en el futuro, dentro de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

44D Una forma de satisfacer el requerimiento del párrafo 44A es proporcionar una conciliación entre los saldos iniciales y finales del estado de situación financiera para pasivos que surgen de actividades de financiación, que contenga los cambios identificados en el párrafo 44B. Cuando una entidad revela esta conciliación, proporcionará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros vincular las partidas incluidas en la conciliación con el estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo.

44E Si una entidad revela la información requerida por el párrafo 44A en combinación con la de los cambios en otros activos y pasivos, revelará los cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación por separado de los cambios en los demás activos y pasivos.

Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo

45 **Una entidad revelará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, y presentará una conciliación de los importes de su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes sobre las que se informa en el estado de situación financiera.**

46 Las entidades revelarán los criterios adoptados para determinar la composición de la partida efectivo y equivalentes al efectivo, por causa de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de servicios bancarios relacionados con ella en todos los países del mundo, y además para dar cumplimiento a lo previsto en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

47 El resultado de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Otra información a revelar

48 **La entidad debe revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la gerencia, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por ella misma o por el grupo al que pertenece.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

49 Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por la entidad no están disponibles para su uso por parte del grupo. Un ejemplo de tal situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una subsidiaria que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la controladora o de las demás subsidiarias.

50 Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales sobre la entidad que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Por tanto, se aconseja a las entidades que publiquen, junto con un comentario de la gerencia, informaciones tales como las siguientes:

(a) el importe de los préstamos no dispuestos que pueden estar disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;

(b) [eliminado]

(c) el importe acumulado de flujos de efectivo que representen incrementos en la capacidad de operación, separado de aquéllos otros que se requieran para mantener la capacidad de operación de la entidad; y

(d) el importe de los flujos de efectivo por actividades de operación, de inversión y de financiación, que procedan de cada uno de los segmentos sobre los que debe informarse (véase la NIIF 8 *Segmentos de Operación*).

51 La información, por separado, de los flujos de efectivo que incrementan la capacidad operativa, distinguiéndolos de aquellos otros que sirven para mantenerla, es útil por permitir a los usuarios juzgar acerca de si la entidad está invirtiendo adecuadamente para mantener su capacidad operativa. Toda entidad que no esté invirtiendo adecuadamente en el mantenimiento de su capacidad operativa puede estar perjudicando su rendimiento futuro a cambio de mejorar la liquidez presente y las distribuciones de ganancias a los propietarios.

52 La presentación de flujos de efectivo por segmentos permitirá a los usuarios obtener una mejor comprensión de las relaciones entre los flujos de efectivo de la entidad en su conjunto y los de cada una de sus partes integrantes, así como de la variabilidad y disponibilidad de los flujos de los segmentos considerados.

Fecha de vigencia

53 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1994.

54 La NIC 27 (modificada en 2008) modificó los párrafos 39 a 42 y añadió los párrafos 42A y 42B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos. Las modificaciones deberán aplicarse de forma retroactiva.

55 El párrafo 14 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta modificación en periodos anteriores revelará este hecho y aplicará el párrafo 68A de la NIC 16.

56 *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 16. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

57 Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 37, 38 y 42B y eliminaron el párrafo 50(b). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

58 El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 42A y 42B y añadió el párrafo 40A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

59 La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 17 y 44. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

60 *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7), emitida en enero de 2016, añadió los párrafos 44A a 44E. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplique por primera vez esas modificaciones, no se requiere que proporcione información comparativa sobre periodos anteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 8
Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2 Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

3 Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas, los cambios en las estimaciones contables y en la corrección de errores de periodos anteriores.

4 El efecto impositivo de la corrección de los errores de periodos anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

***Políticas contables* son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.**

Un *cambio en una estimación contable* es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) las Interpretaciones del SIC[1].

***Material o con importancia relativa:* se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta Norma con el mismo significado.**

***Errores de periodos anteriores* son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:**

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

---

1 Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la *Constitución revisada de la Fundación IFRS* en 2010.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

***La aplicación retroactiva* consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.**

***La reexpresión retroactiva* consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.**

Impracticable **La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:**

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

(i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron autorizados para su emisión a partir de otra información.

La *aplicación prospectiva* de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y

(b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.

6 [Eliminado]

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

7 **Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.**

8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

9 Las NIIF se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NIIF. Las guías que sean parte integrante de las NIIF serán de cumplimiento obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NIIF no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.

10 **En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:

(a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y

(b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*[23].

12 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las políticas contables

13 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

14 La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:

(a) se requiere por una NIIF; o

(b) lleva a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

15 Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.

16 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

(a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y

(b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

17 La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o con la NIC 38 *Activos Intangibles* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

18 Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

---

2 La referencia es al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC, adoptado por el IASB en 2001.

3 El párrafo 54G explica cómo se modifica este requerimiento para los saldos contables de actividades reguladas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Aplicación de los cambios en políticas contables

19 **Con sujeción al párrafo 23:**

(a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales NIIF, si las hubiera; y

(b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NIIF que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una NIIF no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

21 En ausencia de una NIIF específicamente aplicable a una transacción u otros eventos o condiciones, la gerencia podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

22 **Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) o (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

Limitaciones a la aplicación retroactiva

23 **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) o (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.**

24 **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable —que podría ser el propio periodo corriente—y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.**

25 **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**

26 Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente; la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los importes de apertura como de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NIIF). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

27 Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los

párrafos 50 a 53 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

28 **Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior —salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste— o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**

(a) el título de la NIIF;

(b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;

(c) la naturaleza del cambio en la política contable;

(d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;

(e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;

(f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y

(ii) si la NIC 33 *Ganancias por Acción* es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;

(g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(h) si la aplicación retroactiva exigida por los apartados (a) o (b) del párrafo 19 fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

29 **Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, o bien tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste— o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante;

(c) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y

(ii) si la NIC 33 es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;

(d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

30 **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NIIF que, habiendo sido emitida, todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:**

(a) este hecho; y

(b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva NIIF tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

31 Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

(a) el título de la nueva NIIF;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la NIIF;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la NIIF por primera vez; y

(e) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la NIIF, sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en las estimaciones contables

32 Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

(a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;

(b) la obsolescencia de los inventarios;

(c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;

(d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y

(e) las obligaciones por garantías concedidas.

33 La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

34 Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

35 Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

36 El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado de:

(a) el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o

(b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.

37 En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.

38 El reconocimiento prospectivo del efecto de un cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar únicamente al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo depreciable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce como ingreso o gasto de dichos periodos futuros.

Información a revelar

39 La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

40 **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

Errores

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 **Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**

(a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**

(b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43 **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**

44 **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).**

45 **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**

46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia no constituyen corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

49 **En aplicación del párrafo 42, una entidad revelará la siguiente información:**

(a) **la naturaleza del error del periodo anterior;**

(b) **para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste:**

(i) **para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y**

(ii) **para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

(d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después del periodo sobre el que se informa. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior exigen diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en las que la transacción, otro suceso o condición hayan ocurrido, y

(b) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados

de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una medición del valor razonable que utiliza datos de entrada no observables significativos), es impracticable distinguir estos tipos de información. Cuando la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no debe utilizarse el razonamiento en retrospectiva, ya consista en suposiciones acerca de las intenciones que hubiera tenido la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrija un error de un periodo anterior en el cálculo de sus pasivos a favor de los empleados por ausencias acumuladas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, no considerará la información sobre una epidemia grave de gripe estacional que haya aparecido en el siguiente periodo, si este dato sólo pudo conocerse después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores no impide ajustar o corregir razonablemente dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

54 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

54A [Eliminado]

54B [Eliminado]

54C La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

54D [Eliminado]

54E La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 53 y eliminó los párrafos 54A, 54B y 54D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

54F *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitida en 2018 modificó los párrafos 6 y 11(b). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará las modificaciones a los párrafos 6 y 11(b) de forma retroactiva de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicará costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a los párrafos 6 y 11(b) por referencia a los párrafos 23 a 28 de esta Norma. Si la aplicación retroactiva de cualquier modificación en *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad interpretará, al aplicar los párrafos 23 a 28 de esta Norma, cualquier referencia, excepto en la última frase del párrafo 27 a "es impracticable" como que "implica costo o esfuerzo desproporcionado" y cualquier referencia a "practicable" como "posible sin costo o esfuerzo desproporcionado".

54G Si una entidad no aplica la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*, al aplicar el párrafo 11(b) a los saldos contables de actividades reguladas, continuará haciendo referencia a las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, y considerará su aplicabilidad, en lugar de hacer referencia a los del *Marco Conceptual*. Un saldo contable de actividades reguladas es el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconoce como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas NIIF aplicables, sino que se incluye o se espera que se incluya, por el regulador de la tarifa al establecer la tarifa (o tarifas) que pueden cargarse a los clientes. Un regulador de tarifas es un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El regulador de tarifas puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad.

54H *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Derogación de otros pronunciamientos

55 Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Pollticas Contables*, revisada en 1993.

56 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos* y

(b) SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 10
Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir:

(a) cuándo una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa; y

(b) la información a revelar que una entidad debería efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa.

La Norma requiere también que una entidad no debería elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada.

Alcance

2 Esta Norma será aplicable en la contabilización y en la información a revelar correspondiente a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa.

Definiciones

3 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa **son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Dos tipos de sucesos pueden identificarse:**

(a) aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (*hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste*); y

(b) aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (*hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste*).

4 El proceso seguido para la formulación o autorización con vistas a su divulgación de los estados financieros variará dependiendo de la estructura organizativa de la entidad, de los requerimientos legales y estatutarios y de los procedimientos seguidos para la elaboración y finalización de los estados financieros.

5 En algunos casos, la entidad está obligada a presentar sus estados financieros a sus propietarios para que éstos los aprueben antes de que se emitan. En estos casos, los estados financieros se consideran autorizados para su publicación en la fecha de su emisión y no en la fecha en que los propietarios los aprueben.

Ejemplo
La gerencia de una entidad completa el día 28 de febrero de 20X2 el borrador de estados financieros para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X1. El consejo de administración u órgano de gobierno equivalente revisa estos estados financieros el 18 de marzo de 20X2, autorizando su publicación. La entidad procede a anunciar el resultado del periodo, junto con otra información financiera seleccionada, el 19 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. La junta anual de propietarios aprueba los anteriores estados financieros el 15 de mayo de 20X2, y se procede a registrarlos en el órgano competente el día 17 de mayo de 20X2. *Los estados financieros se autorizaron para su publicación el 18 de marzo de 20X2 (fecha en que el consejo de administración autorizó su divulgación).*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6 En algunos casos, la gerencia de la entidad está obligada a presentar sus estados financieros a un consejo de supervisión dentro de la misma (compuesto únicamente por miembros no ejecutivos) para que proceda a su aprobación. En esos casos, los estados financieros quedan autorizados para su publicación cuando la gerencia los autoriza para su presentación al consejo de supervisión.

Ejemplo
El 18 de marzo de 20X2, la gerencia de una entidad autoriza los estados financieros para que sean presentados a su consejo de supervisión. Este consejo supervisor está compuesto exclusivamente por miembros no ejecutivos, si bien puede incluir representantes de empleados y otros partícipes externos. El consejo de supervisión aprueba los estados financieros el 26 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. Los accionistas aprueban los anteriores estados financieros el 15 de mayo de 20X2 y éstos se registran en el órgano competente el 17 de mayo de 20X2. *Los estados financieros se autorizaron para su publicación el 18 de marzo de 20X2 (fecha de la autorización de la gerencia para su presentación al consejo de supervisión).*

7 En los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa se incluirán todos los eventos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, aunque dichos eventos se produzcan después del anuncio público del resultado o de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

8 **Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.**

9 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste que requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

(a) La resolución de un litigio judicial, posterior al periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La entidad ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar una obligación contingente, puesto que la resolución del litigio proporciona evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta, de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 37.

(b) La recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de un deterioro de valor anteriormente reconocido para ese activo necesita ajustarse. Por ejemplo:

(i) la quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, habitualmente confirma que dicho cliente tenía el crédito deteriorado al final del periodo sobre el que se informa;

(ii) la venta de inventarios después periodo sobre el que se informa puede proporcionar evidencia sobre su valor neto realizable al final del periodo sobre el que se informa.

(c) La determinación, después del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.

(d) La determinación, después del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

10 **Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no impliquen ajustes.**

11 Un ejemplo de hecho ocurrido después del periodo sobre el que se informa que no implica ajuste es la reducción en el valor de mercado de las inversiones ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. La caída del valor razonable no está normalmente relacionada con las condiciones de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. Por tanto, la entidad no ajustará los importes previamente reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional en función de lo establecido en el párrafo 21.

Dividendos

12 **Si, después del periodo sobre el que se informa, una entidad acuerda distribuir dividendos a los poseedores de instrumentos de patrimonio (según se han definido en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*), la entidad no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa.**

13 Si se acordase la distribución de dividendos después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, los dividendos no se reconocerán como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa, porque no existe obligación en ese momento. Estos dividendos se revelarán en las notas a los estados financieros, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Hipótesis de negocio en marcha

14 **Una entidad no elaborará sus estados financieros sobre la hipótesis de negocio en marcha si la gerencia determina, después del periodo sobre el que se informa, tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.**

15 El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, después del periodo sobre el que se informa, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho es tan decisivo que la Norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original.

16 La NIC 1 exige la revelación de información si:

(a) los estados financieros no se han elaborado sobre la hipótesis de negocio en marcha; o

(b) la gerencia es consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con eventos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Estos eventos o circunstancias que exigen revelar información pueden aparecer después del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la publicación

17 **La entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.**

18 Es importante para los usuarios saber en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su publicación, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido después de esta fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Actualización de la información a revelar sobre condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa

19 **Si, después del periodo sobre el que se informa, una entidad recibiese información acerca de condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa, actualizará la información a revelar relacionada con esas en función de la información recibida.**

20 En algunos casos, una entidad necesita actualizar la información a revelar en sus estados financieros para reflejar la información recibida después del periodo sobre el que se informa, incluso cuando dicha información no afecte a los importes que la entidad haya reconocido en los estados financieros. Un ejemplo de esta necesidad de actualizar la información a revelar ocurre cuando, después del periodo sobre el que se informa, se tenga evidencia acerca de un pasivo contingente que ya existía al final del periodo sobre el que se informa. Aparte de considerar si, con la nueva información, la entidad ha de reconocer o modificar una provisión con arreglo a lo establecido en la NIC 37, en función de la nueva evidencia, la entidad procederá a actualizar la información revelada acerca del pasivo contingente.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

21 **Si hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste son materiales, no revelar esta información podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos estados financieros. Por consiguiente, una entidad revelará la siguiente información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:**

(a) la naturaleza del evento; y

(b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.

22 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste que por lo general darían lugar a revelar información:

(a) una combinación de negocios importante, que haya tenido lugar después del periodo sobre el que se informa (la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* requiere revelar información específica en tales casos), o bien la disposición de una subsidiaria significativa;

(b) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación;

(c) las compras de activos significativas, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, otras disposiciones de activos, o bien la expropiación de activos significativos por parte del gobierno;

(d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción, después del periodo sobre el que se informa;

(e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NIC 37);

(f) transacciones importantes realizadas o potenciales con acciones ordinarias, después del periodo sobre el que se informa (la NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere que una entidad describa estas transacciones, aparte de las emisiones de capital o bonos y de los desdoblamientos o agrupaciones de acciones, todas las cuales obligan a realizar ajustes según la NIC 33);

(g) las variaciones anormalmente grandes, después del periodo sobre el que se informa, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;

(h) las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales aprobadas o anunciadas después del periodo sobre el que se informa que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);

(i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y

(j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fecha de vigencia

23 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

23A La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 11. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

23B La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 9. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

23C *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 21. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Derogación de la NIC 10 (revisada en 1999)

24 Esta Norma deroga la NIC 10 *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance* (revisada en 1999).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 12
Impuesto a las Ganancias

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

(a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y

(b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Alcance

1 **Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias.**

2 Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones de la entidad que informa.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

Definiciones

5 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Ganancia contable **es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.**

Ganancia fiscal (pérdida fiscal) **es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Gasto (*ingreso*) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

***Impuesto corriente* es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias [relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.**

***Pasivos por impuestos diferidos* son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.**

***Activos por impuestos diferidos* son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:**

(a) las diferencias temporarias deducibles;

(b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y

(c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Las *diferencias temporarias* son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

(a) *diferencias temporarias imponibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

(b) *diferencias temporarias deducibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

La *base fiscal* de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

6 El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base Fiscal

7 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Ejemplos

1 El costo de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su disposición son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por la disposición son fiscalmente deducibles. *La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.*

2 Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. *La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.*

3 Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. *La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.*

4 Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. *En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos por cobrar es de 100.* [(a)]

5 Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100.*

(a) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Ejemplos
1 Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. *La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.*
2 Entre los pasivos corrientes se encuentran ingresos por intereses cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso de actividades ordinarias tributa precisamente cuando se cobra. *La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.*
3 Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. *La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.*
4 Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. *La base fiscal de las sanciones y multas acumuladas (o devengadas) es de 100.* [(a)]
5 Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100.*
(a) Según este análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos

9 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia contable en el periodo en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

10 Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 51A ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo, cuando la base fiscal de un activo o un pasivo dependen de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.

11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

12 **El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

13 **El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.**

14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

15 **Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:**

(a) **el reconocimiento inicial de una plusvalía; o**

(b) **el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**

(i) **no es una combinación de negocios; y**

(ii) **en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.**

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo
Un activo cuyo costo histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90 y la tasa impositiva es el 25%. *La base fiscal del activo es de 60 (costo de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque solo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las ganancias por valor de 10 (el 25% de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25% de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.*

17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

(a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero,

puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;

(b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y

(c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula.

18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:

(a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales (véase el párrafo 19);

(b) se revalúan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);

(c) surge una plusvalía en una combinación de negocios (véase el párrafo 21);

(d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe en libros inicial, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o

(e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de negocios

19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo sea el costo del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados por su valor razonable

20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIIF 16 *Arrendamientos*). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o

(b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Plusvalía

21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

(a) Suma de:

(i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y

(iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.

(b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía.

21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, no se reconocerán, según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15(a) prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de esa plusvalía de 20 u.m., el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía, se reducirá desde 100 u.m. hasta 80 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento no reconocido en el valor del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, el párrafo 15(a) prohíbe su reconocimiento.

21B Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imponibles relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m., que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal de la plusvalía es de 100 u.m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u.m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía al final del año de la adquisición permanece constante en 100 u.m., surgirá al final de ese año una diferencia temporaria imponible por 20 u.m. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

22 En el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esta diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:

(a) en una combinación de negocios, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta al importe con que se reconoce la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);

(b) si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos, y reconocerá el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, en el resultado del periodo (véase el párrafo 59);

(c) si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente

(véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se deprecie, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)
Una entidad planea utilizar un activo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un valor residual de cero. La tasa impositiva vigente es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, cualquier ganancia de capital obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.
A medida que la entidad va recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos gravables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo.
Al año siguiente, el importe en libros del activo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo.

23 De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo, y el componente de patrimonio como una partida del patrimonio. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias deducibles

24 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**

(a) no sea una combinación de negocios; y

(b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la entidad, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En estos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo
Una entidad reconoce una obligación de pago por importe de 100, derivada de la provisión por garantías de productos vendidos. El importe de la provisión dotada no es deducible a efectos fiscales, hasta que la entidad pague las correspondientes reclamaciones. La tasa fiscal es del 25%. *La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en periodos futuros). Al satisfacer la provisión por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos por importe de 25 (25% de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25% de 100), siempre que sea probable que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.*

26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

(a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; base fiscal que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos entren en la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;

(b) los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;

(c) con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y

(d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)
Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del Año 2: La Entidad A compra por 1.000 u.m., al comienzo del Año 1 un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000 u.m. pagadero al vencimiento dentro de 5 años con una tasa de interés del 2% pagaderos al final de cada año. La tasa efectiva de interés es del 2%. El instrumento de deuda se mide al valor razonable. Al final del Año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido a 918 u.m. como consecuencia de un incremento en las tasas de interés del mercado al 5%. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se retiene hasta su vencimiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)
Cualquier ganancia (pérdida) sobre el instrumento de deuda es imponible (deducible) solo cuando se realice. Las ganancias (pérdidas) que surgen de la venta o vencimiento del instrumento de deuda se calculan a efectos fiscales como la diferencia entre el importe cobrado y el costo original del instrumento de deuda. Por consiguiente, la base fiscal del instrumento de deuda es su costo original. *La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la Entidad A de 918 u.m. y su base fiscal de 1.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 82 u.m. al final del Año 2 [véanse los párrafos 20 y 26(d)], independientemente de si la Entidad A espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante la venta o el uso, es decir, reteniéndolo y cobrando los flujos de efectivo contractuales, o una combinación de ambos.* *Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5). La Entidad A obtiene una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) en el momento de la venta o del vencimiento.*

27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, considerará si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si las leyes fiscales restringen la utilización de pérdidas a deducir contra el ingreso de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en combinación solo con otras diferencias temporarias deducibles del tipo apropiado.

28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

(a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

(b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:

(i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.

(ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente. o

(b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto. Por ejemplo, cuando se mide un activo a valor razonable, la entidad considerará si existe evidencia suficiente para concluir que es probable que recuperará el activo por más de su importe en libros. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda de tasa fija y recauda los flujos de efectivo contractuales.

30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

(a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;

(b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

(c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y

(d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un periodo posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de periodos anteriores aún dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

31 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.

32 [Eliminado]

Plusvalía

32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

33 Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal); en este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones del gobierno pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

34 **Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados que la ganancia impositiva futura estará disponible contra la que puedan utilizarse las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados.**

35 Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En estas circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.

36 Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

(a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para usar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

(b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;

(c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y

(d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que resulte factible utilizar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

37 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 o 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la entidad proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos

38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o participada, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

(a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;

(b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y

(c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, sí ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.

39 **Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

(b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

40 Puesto que la controladora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la controladora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58).

42 La entidad que ha invertido en una asociada no controla esta entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la entidad inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos, nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

43 El acuerdo entre las partes para crear un acuerdo conjunto contempla el reparto de las ganancias y establece si la decisión sobre estos temas exige el consentimiento de todos los participantes, o de un grupo de los mismos. Cuando el participante en un acuerdo conjunto u operador conjunto puede controlar el calendario de la distribución de su parte en las ganancias del acuerdo conjunto, y es probable que no se repartan su parte de los dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

44 **Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:**

(a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y

(b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.

45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31.

Medición

46 **Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.**

47 **Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas impositivas que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.**

48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas. No obstante, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas (y leyes fiscales) por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos impositivos se miden utilizando las tasas fiscales anunciadas (y leyes fiscales).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

50 [Eliminado]

51 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.

51A En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

(a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y

(b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base impositiva que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Una partida de propiedades, planta y equipo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias una tasa del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, la tasa aplicable es del 30%.

La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el elemento sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el elemento y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Una partida de propiedades, planta y equipo con un costo de 100 y un importe en libros de 80 se revalúa a 150. [, NIC 16 No se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30 y la tasa impositiva es el 30%. Si la partida se vendiese por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

La base fiscal del elemento es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, existe un pasivo por impuestos diferidos por importe de 24 (30% de 80). Alternativamente, si la entidad esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del elemento por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

	Diferencia temporaria imponible	*Tasa impositiva*	*Pasivo por impuestos diferidos*
Depreciación fiscal acumulada	*30*	*30%*	*9*
Ingresos de la venta, deducido el costo	*50*	*nula*	*–*
Total	*80*		*9*

(nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el elemento se vende por más de su costo original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30%), y el importe de la venta tributará al 40%, después de deducir un costo ajustado por inflación de 110.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30% de 80), como en el ejemplo B.

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el elemento por 150, la entidad podrá deducir el costo ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30%. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40% de 40 más 30% de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

51B Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta, independientemente de la base de medición del importe en libros de ese activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.

51C Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos de los párrafos 51 y 51A.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

Una propiedad de inversión tiene un costo de 100 y un valor razonable de 150. Se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Comprende un terreno con un costo de 40 y un valor razonable de 60 y un edificio con un costo de 60 y un valor razonable de 90. El terreno tiene una vida útil ilimitada.

La depreciación acumulada del edificio a efectos fiscales es de 30. Los cambios no realizados en el valor razonable de la propiedad de inversión no afectan a la ganancia fiscal. Si la propiedad de inversión se vende por más del costo, la reversión de la depreciación fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a la tasa impositiva ordinaria del 30%. Para los ingresos por ventas que excedan al costo, la legislación fiscal especifica tasas impositivas del 25% de los activos mantenidos por un plazo inferior a dos años y el 20% para los activos mantenidos por dos años o más.

Dado que la propiedad de inversión se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que la entidad recuperará el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Si esa presunción no es refutada, el impuesto diferido reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros en su totalidad mediante la venta, incluso si la entidad espera obtener ingresos por arrendamiento procedentes de la propiedad antes de la venta.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

La base fiscal del terreno si se vende es de 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40). La base fiscal del edificio si se vende es de 30 (60 – 30) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30). Como resultado, la diferencia temporaria imponible total relativa a la propiedad de inversión es de 80 (20 + 60).

De acuerdo con el párrafo 47, la tasa impositiva es la tasa esperada a aplicar en el periodo en que se realice la propiedad de inversión. Por ello, el pasivo por impuestos diferidos resultante se calculará de la forma siguiente, si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por más de dos años:

	Diferencia temporaria imponible	*Tasa impositiva*	*Pasivo por impuestos diferidos*
Depreciación fiscal acumulada	*30*	*30%*	*9*
Ingresos de la venta, deducido el costo	*50*	*20%*	*10*
Total	*80*		*19*

Si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por un plazo inferior a dos años, el cálculo anterior se modificaría para aplicar una tasa impositiva del 25% en lugar del 20%, a los ingresos deducido el costo.

Si, en su lugar, la entidad mantiene el edificio en un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en el edificio a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta, esta presunción sería refutada para el edificio. Sin embargo, el terreno no es depreciable. Por ello, la presunción de recuperación mediante la venta no sería refutada para el terreno. De ello se deduce que el pasivo por impuestos diferidos reflejaría las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del edificio mediante su uso y del importe en libros del terreno mediante la venta.

Si se utiliza el edificio, la base fiscal es 30 (60 – 30) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 18 (30% de 60).

Si se vende el terreno, la base fiscal es 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 4 (20% de 20).

Como resultado, si la presunción de recuperación mediante la venta es refutada para el edificio, el pasivo por impuestos diferidos relativo a la propiedad de inversión es de 22 (18 + 4).

51D La presunción refutable del párrafo 51C también se aplicará cuando un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de la medición de propiedades de inversión en una combinación de negocios si la entidad utilizará el modelo del valor razonable al medir posteriormente esas propiedades de inversión.

51E Los párrafos 51B a 51D no cambian los requerimientos para aplicar los principios de los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y los párrafos 34 a 36 (pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados) de esta Norma al reconocer y medir los activos por impuestos diferidos.

52 [trasladado y renumerado 51A]

52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.

52B [Eliminado]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 57A

El ejemplo que sigue trata de la medición de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a una tasa más alta las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. La tasa sobre las ganancias distribuidas es del 35%. Al final del periodo sobre el que se informa, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce un pasivo por dividendos propuestos o declarados después del periodo sobre el que se informa. Como resultado, no se reconocen dividendos en el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La entidad reconoce un pasivo corriente por el impuesto y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50.000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20.000 (50% de 40.000), que representa el impuesto a las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

53 **Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.**

54 Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo, en el caso de pasivos por fondos de beneficios por retiro (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

56 **El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.**

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.

57A Una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias como se define en la NIIF 9 cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están más directamente relacionadas con transacciones o sucesos pasados que generaron ganancias distribuibles, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por ello, una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias en el resultado del periodo, otro resultado integral o patrimonio según dónde la entidad reconoció originalmente esas transacciones o sucesos pasados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Partidas reconocidas en el resultado

58 **El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo (véase el párrafo 58), excepto en la medida en que el impuesto surja de:**

(a) **una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o**

(b) **una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68).**

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia (pérdida) fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

(a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en la ganancia contable según la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y

(b) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido.

60 El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

(a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;

(b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o

(c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo (véase el párrafo 63).

Partidas reconocidas fuera del resultado

61 [Eliminado]

61A **Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:**

(a) **en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).**

(b) **directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).**

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y

(b) [eliminado]

(c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).

(d) [eliminado]

62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*); y

(b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).

63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

(a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;

(b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o

(c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y este se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo.

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.

64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo.

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

65A Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios

66 Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), en una combinación de negocios pueden surgir diferencias temporarias. De acuerdo con la NIIF 3, una entidad reconocerá cualquier activo resultante por impuestos diferidos (en la medida en que cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o cualquier pasivo resultante por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al importe de la plusvalía o a la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca la entidad. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), una entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía.

67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Una adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. De forma alternativa, como resultado de la combinación de negocios puede dejar de ser probable que los beneficios fiscales futuros permitan recuperar los activos por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios. Por ello, la adquirente no lo tendrá en cuenta para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

68 Es posible que el beneficio potencial de las pérdidas fiscales de la adquirida compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no satisfaga los criterios para su reconocimiento por separado cuando una combinación de negocios se contabiliza inicialmente, pero pueda ser posteriormente realizado. Una entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que aparezcan tras la combinación de negocios de la forma siguiente:

(a) Los beneficios por impuestos diferidos de la adquirida reconocidos dentro del periodo de medición que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición deberán aplicarse para reducir el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada con esa adquisición. Si el importe en libros de esa plusvalía es nulo, cualesquiera beneficios por impuestos diferidos que permanezcan deberán reconocerse en resultados.

(b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones

68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y podría surgir en un periodo posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la medición de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

68B Igual que sucede con los costos de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros no se conociese al final del periodo, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.

68C Como se destacó en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) puede diferir del gasto por remuneración acumulado correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos sean reconocidos como ingreso o gasto e incluidos en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de (a) una transacción o suceso que se reconoce fuera de resultados, en el mismo periodo o en uno diferente, o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados). Si el importe de la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede el importe del correspondiente gasto por remuneración acumulado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no solo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el exceso correspondiente del impuesto corriente o diferido debe reconocerse directamente en el patrimonio.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

69 a70 [Eliminado]

Compensación

71 **Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si, y solo si, la entidad:**

(a) tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y

(b) tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

72 Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación financiera sujetos a los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes por impuestos, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

73 En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad de un grupo se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y solo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

74 Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:

(a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, activos corrientes por impuestos contra pasivos corrientes por impuestos; y

(b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:

(i) la misma entidad o sujeto fiscal; o

(ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y solo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos por impuestos corrientes con los pasivos por impuestos corrientes.

76 En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados periodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo periodo en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias

77 El gasto (ingreso) por impuesto relacionado con el resultado del periodo procedente de actividades ordinarias se presentará como parte del resultado del periodo en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral.

77A [Eliminado]

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

78 La NIC 21, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el estado del resultado integral. Por consiguiente, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros se reconozcan en el estado del resultado integral, estas diferencias pueden clasificarse como gastos (ingresos) por impuestos diferidos, si se considera que esa presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

79 **Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros.**

80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

(a) el gasto (ingreso) por impuesto corriente;

(b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;

(c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

(d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

(e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;

(f) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;

(g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y

(h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81 **La siguiente información deberá también revelarse, por separado:**

(a) **el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio (véase el párrafo 62A);**

(ab) **el importe del ingreso por impuestos relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y la NIC 1 (revisada en 2007)];**

(b) [eliminado]

(c) **una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:**

(i) **una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas; o**

(ii) **una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;**

(d) **una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;**

(e) **el importe (y fecha de validez, si la tuvieran) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;**

(f) **la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);**

(g) **con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:**

(i) **el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado;**

(ii) **el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;**

(h) **con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) **la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y**

(ii) **la ganancia o pérdida del período por las actividades ordinarias de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;**

(i) **el importe de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros;**

(j) **si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente produce un cambio en el importe reconocido de su activo por impuestos diferidos anterior a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de ese cambio; y**

(k) **si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no están reconocidos en la fecha de la adquisición pero lo hayan sido tras dicha fecha (véase el párrafo 68), una descripción del suceso o del cambio en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos.**

82 **Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:**

(a) **la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias fiscales futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y**

(b) **la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.**

82A **En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.**

83 [Eliminado]

84 La información a revelar requerida en el párrafo 81(c), permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos de actividades ordinarias exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.

85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con las correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una entidad que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la tasa impositiva aplicable.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

En 19X2, la entidad ha tenido una ganancia contable, antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1.500 (en 19X1 fue de 2.000) y en el país B por 1.500 (en 19X1, 500). La tasa impositiva es del 30% en el país A y del 20% en el país B. En el país A los gastos de 100 (en 19X1 fue de 200) no son deducibles a efectos fiscales.

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.

	19X1	*19X2*
Ganancia contable	*2.500*	*3.000*
Impuestos a la tasa nacional (30%)	*750*	*900*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85		
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	*60*	*30*
Efecto de las menores tasas en el país B	*(50)*	*(150)*
Gastos por el impuesto a las ganancias	*760*	*780*
Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las conciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad que informa y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas impositivas o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, como exige el párrafo 81(d).		
Ganancia contable	*2.500*	*3.000*
Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país	*700*	*750*
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	*60*	*30*
Gastos por el impuesto a las ganancias	*760*	*780*

86 La tasa promedio efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.

87 A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esta información.

87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Una entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las

revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias acumuladas de la propia controladora.

87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otra información a revelar relacionada con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en acuerdos conjuntos. En estos casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 81(f)]. Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

88 La entidad revelará cualquier tipo de pasivos contingentes y activos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Pueden aparecer pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*).

Fecha de vigencia

89 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna entidad aplica esta Norma en estados financieros que cubran periodos comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.

90 Esta Norma deroga la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.

91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales[1] que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, una entidad revelará este hecho.

92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61A, 62A y 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.

94 Por ello, las entidades no ajustarán la contabilización de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no satisfagan los criterios para su reconocimiento separado a partir de la fecha de la adquisición y se reconocerán con posterioridad a la adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del periodo de medición y procedan de información nueva sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios por impuestos reconocidos deberán llevarse a resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y agregó los párrafos 32A y 81(j) y (k). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

96 [Eliminado]

97 [Eliminado]

98 El párrafo 52 se renumeró como 51A, se modificaron el párrafo 10 y los ejemplos que siguen al párrafo 51A, y se añadieron los párrafos 51B y 51C y el ejemplo siguiente y los párrafos 51D, 51E y 99 mediante *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes*, emitido en diciembre de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del domingo, 1 de enero de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

98A La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43 a 45, 81(f), 87 y 87C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 11.

98B *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 77 y eliminó el párrafo 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).

98C El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 58 y 68C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del miércoles, 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada de *Entidades de*

1 El párrafo 91 hace referencia a los "estados financieros anuales" para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a "estados financieros".

Inversión. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, utilizará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

98D [Eliminado]

98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

98F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 20 y eliminó los párrafos 96, 97 y 98D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

98G La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

98H *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12), emitido en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A, 29A y el ejemplo a continuación del párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, en el momento de la aplicación inicial de la modificación, el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo podría reconocerse en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda) sin distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención de forma anticipada, revelará ese hecho.

98I *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo 57A y eliminó el párrafo 52B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho. Si una entidad utiliza por primera vez esas modificaciones, las aplicará a las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias reconocidos a partir del comienzo del primer periodo comparativo.

Derogación de la SIC-21

99 Las modificaciones realizadas mediante el documento *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* emitido en diciembre de 2010 sustituyen a la Interpretación SIC-21 *Impuestos a las Ganancias—Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 16
Propiedades, Planta y Equipo

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance

2 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.

3 Esta Norma no es aplicable a:

(a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*;

(b) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NIC 41 *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras pero no a los productos que se obtienen de las mismas.

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*).

(d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) a (d).

4 [Eliminado]

5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Costo **es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.**

Depreciación **es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.**

Importe depreciable **es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.**

Importe en libros **es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

Importe recuperable **es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.**

Una *pérdida por deterioro* es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Una *planta productora* es una planta viva que:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;

(b) se espera que produzca durante más de un periodo; y

(c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

(Los párrafos 5A y 5B de la NIC 41 se elaboran a partir de esta definición de una planta productora.)

Las *propiedades, planta y equipo* son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se espera utilizar durante más de un periodo.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable.*)

El *valor residual* de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

(a) el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Reconocimiento

7 El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.

9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

Costos iniciales

11 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a

los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Costos posteriores

12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como "reparaciones y conservación" del elemento de propiedades, planta y equipo.

13 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).

14 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros del costo de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinta de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

18 La entidad aplicará la NIC 2 *Inventarios* para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.*

19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

(a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 *Costos por Préstamos* se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.

22A Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a "construcción" en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Medición del costo

23 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23.

24 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

25 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

26 El valor razonable de un activo, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

27 [Eliminado]

28 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser minorado por el importe de las subvenciones del gobierno, de acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales*.

Medición posterior al reconocimiento

29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado

de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

32 a 33 [Eliminado]

34 La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

35 Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o

(b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la depreciación acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36 **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, todos los elementos de propiedades, planta y equipo a los que pertenezca ese activo se revaluarán también.**

37 Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) terrenos;

(b) terrenos y edificios;

(c) maquinaria;

(d) buques;

(e) aeronaves;

(f) vehículos de motor;

(g) mobiliario y enseres;

(h) equipo de oficina; y

(i) plantas productoras.

38 Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

39 **Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**

40 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

41 El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

42 Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Depreciación

43 Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

44 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

45 Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.

46 En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

47 La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

48 El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

49 El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.

Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

52 La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

53 El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

54 El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que —y hasta que— ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

55 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación

de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquélla en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.

(b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

58 Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida útil ilimitada, y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

59 Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Método de depreciación

60 **El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.**

61 **El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.**

62 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

62A No es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

Deterioro del valor

63 Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo, y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

64 [Eliminado]

Compensación por deterioro del valor

65 Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.

66 El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

(a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NIC 36;

(b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma;

(c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible; y

(d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

67 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

(a) por su disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 *Arrendamientos* establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

68A Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ordinarias, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La NIIF 5 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de la actividad se transfieran a inventarios.

69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de una partida de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface en la NIIF 15 una obligación de rendimiento. La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

70 Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.

71 **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición, y el importe en libros del elemento.**

72 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

Información a revelar

73 **En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:**

- **(a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;**
- **(b) los métodos de depreciación utilizados;**
- **(c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;**
- **(d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y**
- **(e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**
  - **(i) las adiciones;**
  - **(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;**
  - **(iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;**
  - **(iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;**
  - **(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;**
  - **(vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;**
  - **(vii) la depreciación;**
  - **(viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y**
  - **(ix) otros cambios.**

74 **En los estados financieros se revelará también:**

- **(a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;**
- **(b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;**
- **(c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y**
- **(d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

75 La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

(a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y

(b) la depreciación acumulada al término del periodo.

76 De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

(a) valores residuales;

(b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;

(c) vidas útiles; y

(d) métodos de depreciación.

77 **Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información, además de la información a revelar requerida por la NIIF 13:**

(a) la fecha efectiva de la revaluación;

(b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;

(c) a (d) [eliminado]

(e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y

(f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

78 Siguiendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos del párrafo 73(e)(iv) a (vi).

79 Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;

(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;

(c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y

(d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Disposiciones transitorias

80 Los requerimientos relativos a la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo adquiridos en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.

80A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* modificó el párrafo 35. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

80B En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para cada periodo anterior presentado.

80C Una entidad puede optar por medir una partida de plantas productoras a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros para el periodo de presentación en el cual la entidad aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) y utilice ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.

Fecha de vigencia

81 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

81A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 3 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

81B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 39, 40 y 73(e)(iv). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

81C La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) modificó el párrafo 44. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicará también a ese periodo.

81D Se modificaron los párrafos 6 y 69, y se añadió el párrafo 68A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones correspondientes de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*.

81E El párrafo 5 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada siempre que también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 y 85B de la NIC 40. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

81F La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6, modificó los párrafos 26, 35 y 77, y eliminó los párrafos 32 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

81G El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 8. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

81H El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 35 y añadió el párrafo 80A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

81I *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en mayo de 2014 modificó el párrafo 56 y añadió el párrafo 62A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

81J La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 68A, 69 y 72. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

81K *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó los párrafos 3, 6 y 37 y añadió los párrafos 22A y 80B y 80C. Una entidad aplicará esas modificaciones a

periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en el párrafo 80C.

81L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, eliminó los párrafos 4 y 27 y modificó los párrafos 5, 10, 44 y 68 y 69. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

82 Esta Norma deroga la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 1998).

83 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*;

(b) SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas*; y

(c) SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 19
Beneficios a los Empleados

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:

(a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a pagar en el futuro; y

(b) un gasto cuando la entidad consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto aquellos a los que sea de aplicación la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.**

3 Esta Norma no trata de la información que deben suministrar los planes de beneficios a los empleados (véase la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*).

4 Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:

(a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

(b) requerimientos legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, mediante los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-patronal; o

(c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.

5 Los beneficios a los empleados comprenden:

(a) Los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

(i) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

(ii) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;

(iii) participación en ganancias e incentivos; y

(iv) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

(b) Beneficios post-empleo, tales como los siguientes:

(i) beneficios por retiro (por ejemplo pensiones y pagos únicos por retiro); y

(ii) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

(c) Otros beneficios a los empleados a largo plazo, tales como los siguientes:

(i) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;

(ii) los premios de antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; y

(iii) los beneficios por invalidez permanente; y

(d) beneficios por terminación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6 Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o a quienes dependen o son beneficiarios de ellos, y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquellos, o a terceros, tales como compañías de seguros.

7 Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. A efectos de esta Norma, empleados incluye también a los directores y a otro personal de la gerencia.

Definiciones

8 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Definiciones de beneficios a los empleados

Beneficios a los empleados **son todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.**

Beneficios a los empleados a corto plazo **son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.**

Beneficios post-empleo **son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.**

Otros beneficios a los empleados a largo plazo **son todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.**

Beneficios por terminación **son los beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:**

(a) **la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o**

(b) **la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.**

Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes

Planes de beneficios post-empleo **son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.**

Planes de aportaciones definidas **son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.**

Planes de beneficios definidos **son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.**

Planes multi-patronales **son planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o de los de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:**

(a) **en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y**

(b) **se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) por beneficios definidos neto

El ***pasivo (activo) por beneficios definidos neto*** es el déficit o superávit, ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.

El ***déficit o superávit*** es:

(a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos, menos

(b) el valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).

El ***techo del activo*** es el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.

El ***valor presente de las obligaciones por beneficios definidos*** es el valor presente, sin deducir los activos del plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Activos del plan comprenden:

(a) los activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y

(b) las pólizas de seguro aptas.

Activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados son activos (distintos de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:

(a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y

(b) están disponibles para ser usados sólo con el fin de pagar o financiar beneficios de los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:

  (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones del plan o de la entidad que informa relacionadas con los beneficios de los empleados; o

  (ii) los activos retornan a la entidad para reembolsar los beneficios a los empleados ya pagados por ella.

Una ***póliza de seguro apta*** es una póliza de seguro[1] emitida por un asegurador que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según se la define en la NIC 24 *Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas*), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

(a) sólo pueden ser usadas para pagar o financiar beneficios a los empleados según un plan de beneficios definidos; y

(b) no están disponibles para hacer frente a la deuda con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a esta entidad salvo cuando:

  (i) las indemnizaciones representen activos excedentarios que la póliza no necesita para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios a los empleados; o

  (ii) las indemnizaciones retornen a la entidad que informa para reembolsarle los beneficios a los empleados que ella ya ha pagado.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.)

Definiciones relacionadas con el costo de los beneficios definidos

Costo del servicio comprende:

---

1 Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro, según se define en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*.

(a) *costo de los servicios presente*, que es el incremento en el valor presente de una obligación por beneficios definidos que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;

(b) *costo de servicios pasados*, que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y

(c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto es el cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

Las *nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto* comprenden:

(a) ganancias y pérdidas actuariales;

(b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y

(c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de:

(a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y

(b) los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

El *rendimiento de los activos del plan* es la participación, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos:

(a) los costos de gestión de los activos del plan; y

(b) los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

Una *liquidación* es una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para parte o todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.

Beneficios a los empleados a corto plazo

9 Los beneficios a los empleados a corto plazo, incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

(a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

(b) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;

(c) participación en ganancias e incentivos; y

(d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

10 Una entidad no necesita reclasificar un beneficio a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad sobre el calendario de la liquidación cambian temporalmente. Sin embargo, si las características del beneficio cambian (tales como un cambio de un beneficio no acumulativo a uno acumulativo) o si un cambio en las expectativas del calendario de liquidación no es temporal, entonces la entidad considerará si el beneficio todavía cumple la definición de beneficios a los empleados a corto plazo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

11 **Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, ésta reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:**

(a) **como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe ya pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto), en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso en efectivo.**

(b) **como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NIC 2 *Inventarios* y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*).**

12 **En los párrafos 13, 16 y 19 se explica la forma en que una entidad aplicará el párrafo 11 a los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, participación en ganancias y planes de incentivos.**

Ausencias retribuidas a corto plazo

13 **Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, según el párrafo 11 de la siguiente forma:**

(a) **en el caso de ausencias retribuidas cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro.**

(b) **en el caso de ausencias retribuidas no acumulativas, cuando las mismas se hayan producido.**

14 Una entidad puede pagar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse por razones muy variadas, incluyendo vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a las ausencias son de dos categorías:

(a) acumulativos; y

(b) no acumulativos.

15 Las ausencias retribuidas acumuladas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. Las ausencias retribuidas con derechos de carácter acumulativo pueden ser irrevocables (en otras palabras, los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad). Una obligación surge a medida que los empleados prestan servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro. La obligación existe, y se reconocerá incluso si las ausencias retribuidas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho no irrevocable acumulado afecte a la medición de esa obligación.

16 **Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumuladas, en función de los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.**

17 El método especificado en el párrafo anterior mide las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la entidad espera realizar, solo por el hecho de que el derecho a las ausencias retribuidas es acumulativo. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones significativas por ausencias retribuidas no utilizadas. Por ejemplo, es probable que una obligación por ausencias por enfermedad solo sea significativa si existe el entendimiento, formal o informal, de que ausencias por enfermedad retribuidas no utilizadas puedan ser disfrutadas como vacaciones anuales pagadas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 16 y 17

Una entidad tiene 100 empleados, cada uno de los cuales tiene derecho a ausentarse cinco días laborables al año por enfermedad. Los derechos correspondientes no utilizados pueden ser trasladados y disfrutados durante el año siguiente. Las sucesivas ausencias son deducidas, en primer lugar, de los derechos del año corriente, y luego se aplican los derechos no utilizados en el año anterior (una base LIFO). A 31 de diciembre del año 20X1, el promedio de derechos no utilizados por los empleados es de dos días por trabajador. La entidad espera, a partir de la experiencia acumulada, que se espera continuará en el futuro, que 92 empleados harán uso de no más de cinco días de ausencia retribuida por enfermedad corta en el periodo 20X2, mientras que los restantes ocho empleados se tomarán un promedio de seis días y medio cada uno.

La entidad espera pagar una cantidad adicional equivalente a 12 días de ausencia retribuida por enfermedad corta, como resultado de los derechos no utilizados que tiene acumulados a 31 de diciembre del año 20X1 (un día y medio por cada uno de los ocho empleados). Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo igual a 12 días de ausencia retribuida por enfermedad corta.

18 Los derechos correspondientes a ausencias retribuidas no acumulativas no se trasladan al futuro: caducan si no son utilizados enteramente en el periodo presente y no dan a los empleados el derecho a cobrar su importe en metálico en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en las ausencias retribuidas por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros) por maternidad o paternidad y en los de ausencias retribuidas por pertenencia a un jurado o por servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento de la ausencia, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe de los beneficios.

Participación en ganancias y planes de incentivos

19 **De acuerdo con el párrafo 11, una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando, y solo cuando:**

(a) la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos pasados; y

(b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.

20 En algunos planes de participación en las ganancias, los empleados solo recibirán una parte de éstas si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo especificado. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan el importe a pagar si permanecieran en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 20

Un plan de participación en las ganancias requiere que una entidad pague una porción específica de sus ganancias netas del periodo a los empleados que hayan prestado sus servicios durante todo el año. Si ningún empleado abandona la entidad durante el año, el total de pagos por participación en las ganancias ascenderá al 3% de las ganancias. La entidad estima que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5 por ciento de las ganancias.

La entidad reconocerá un pasivo y un gasto por el 2,5% de las ganancias.

21 Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, puede tener la costumbre de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa realista que no sea la de pagar los incentivos. La

medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.

22 Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas, como consecuencia de planes de participación en ganancias o de incentivos cuando, y sólo cuando:

(a) las condiciones formales de los correspondientes planes contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;

(b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o

(c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.

23 Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, y no de transacciones con los propietarios de la entidad. Por tanto, una entidad reconocerá el costo de planes de participación en ganancias e incentivos, como un gasto y no como una distribución de la ganancia.

24 Si los pagos por participaciones en las ganancias e incentivos no se espera que se liquiden completamente dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados prestan los servicios relacionados, esos pagos se tratarán como otros beneficios a los empleados a largo plazo (véanse los párrafos 153 a 158).

Información a revelar

25 Aunque esta Norma no requiere la presentación de información a revelar específica sobre los beneficios a los empleados a corto plazo, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* obliga a revelar información sobre los gastos por beneficios a los empleados.

Beneficios post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

26 Los beneficios post-empleo incluyen elementos tales como los siguientes:

(a) beneficios por retiro (por ejemplo pensiones y pagos únicos por retiro); y

(b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta Norma a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren el establecimiento de una entidad separada para recibir las aportaciones y pagar los beneficios.

27 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la sustancia económica del plan que se deriva de sus términos y condiciones principales.

28 Según los planes de aportaciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones pagadas por la entidad (y eventualmente el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros, junto con los rendimientos de las inversiones procedentes de las aportaciones. En consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para atender los beneficios esperados) son asumidos, en sustancia, por el empleado.

29 Se dan ejemplos de casos en que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, cuando ella ha contraído una obligación, legal o implícita, a través de:

(a) una fórmula de beneficios del plan que no está vinculada únicamente al importe de aportaciones y requiere que la entidad proporcione aportaciones adicionales si los activos son insuficientes para atender los beneficios de la fórmula de beneficios del plan;

(b) una garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las aportaciones; o

(c) prácticas habituales de la entidad dan lugar al nacimiento de una obligación implícita. Por ejemplo, una obligación implícita puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentos de los beneficios, para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.

30 En los planes de beneficios definidos:

(a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y

(b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.

31 Los párrafos 32 a 49 explican la distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos en el contexto de planes multi-patronales, los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común, planes gubernamentales y beneficios asegurados.

Planes multi-patronales

32 Una entidad clasificará un plan multi-patronal como plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente).

33 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, a menos que aplique el párrafo 34:

(a) contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el plan, tal como lo haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y

(b) revelará la información requerida por los párrafos 135 a 148 [excluyendo el párrafo 148(d)].

34 Cuando no se disponga de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para los planes de beneficios definidos multi-patronales, una entidad:

(a) contabilizará el plan de acuerdo con los párrafos 51 y 52 como si fuera un plan de aportaciones definidas; y

(b) revelará la información requerida en el párrafo 148.

35 Este es un ejemplo de plan de beneficios definidos multi-patronal:

(a) el plan está financiado por pagos sobre la marcha: las aportaciones se establecen al nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el mismo periodo; y los beneficios futuros acumulados durante el periodo presente serán pagados con las contribuciones futuras; y

(b) los beneficios a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio, y las entidades participantes no tienen la posibilidad realista de retirarse del plan sin efectuar una aportación por los beneficios acumulados por los empleados hasta la fecha de desvinculación. Este plan crea un riesgo actuarial para la entidad: si el costo final de los beneficios ya acumulados al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus beneficios. Por tanto, este es un plan de beneficios definidos.

36 Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan de beneficios definidos multi-patronal, contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos post-empleo asociados con el plan, de la misma forma que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos. Sin embargo, una entidad puede no ser capaz de identificar su participación en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad que sea suficiente como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:

(a) el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento coherente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan; o

(b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan para satisfacer los requerimientos de esta Norma.

En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de aportaciones definidas, y revelará la información requerida por el párrafo 148.

37 Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multi-patronal y sus participantes, que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo (o cómo se financiará el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como un plan de aportaciones definidas según el párrafo 34 reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso o gasto, en el resultado del periodo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 37

Una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal que no elabora valoraciones del plan según la NIC 19. Por lo tanto, la contabilización del plan se realiza como si fuera uno de aportaciones definidas. Una valoración del fondo no realizada de acuerdo con la NIC 19, muestra un déficit en el plan de 100 millones de u.m.[(a)] De acuerdo con un contrato, el plan ha programado aportaciones de los empleadores participantes en el mismo, que eliminarán el déficit a lo largo de los próximos cinco años. Las aportaciones totales de la entidad según dicho contrato ascienden a 8 millones de u.m.

La entidad reconocerá un pasivo por las aportaciones, que se ajustará en función del valor temporal del dinero, así como un gasto de igual importe en el resultado del periodo.

(a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

38 Los planes multi-patronales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera agregación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones, y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en esta Norma requieren que una entidad clasifique a un plan administrado colectivamente como un plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, de acuerdo con las cláusulas del plan (incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales).

39 **Para determinar cuándo reconocer, y la forma de medir, un pasivo relacionado con la liquidación de un plan de beneficios definidos multi-patronal, o la retirada de la entidad de un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.**

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

40 Los planes de beneficios definidos en los que se comparten riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo, entre una controladora y sus subsidiarias, no son planes multi-patronales.

41 Una entidad que participe en este tipo de plan obtendrá información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existiera un acuerdo contractual o una política establecida de cargar, a las entidades individuales del grupo, el costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad del grupo que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades del grupo reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.

42 La participación en este plan es una transacción con partes relacionadas, para cada entidad individual del grupo. Una entidad revelará, en sus estados financieros separados o individuales, la siguiente información requerida por el párrafo 149.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Planes gubernamentales

43 **Una entidad contabilizará un plan gubernamental de la misma manera que los planes multi-patronales (véanse los párrafos 32 a 39).**

44 Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o por otro organismo (por ejemplo una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que informa. Algunos planes se establecen, por una entidad, con el fin de proporcionar beneficios obligatorios que sustituyen a los beneficios que debiera cubrir en otro caso un plan gubernamental y aportan algunos beneficios de forma voluntaria. Estos planes no son planes gubernamentales.

45 La calificación de los planes gubernamentales, como de aportaciones o de beneficios definidos, se hace atendiendo a la naturaleza de las obligaciones de las entidades que participan en el plan. Muchos de los planes gubernamentales se financian por medio de pagos sobre la marcha: las aportaciones se hacen según un nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios requeridos en el mismo periodo; los beneficios futuros acumulados (o devengados) durante el periodo presente se afrontarán con las futuras aportaciones. Sin embargo, en la mayoría de los planes gubernamentales, la entidad no tiene obligación legal ni implícita de pagar esos beneficios futuros: su única obligación es pagar las aportaciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma que si la entidad deja de emplear a beneficiarios del plan gubernamental, no tendrá obligación de seguir pagando los beneficios acumulados (o devengados) por los años de servicio anteriores de sus empleados. Por esta razón, los planes gubernamentales se clasifican normalmente como planes de aportaciones definidas. Sin embargo, cuando un plan gubernamental es un plan de beneficios definidos una entidad aplicará los párrafos 32 a 39.

Beneficios asegurados

46 **Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. La entidad tratará este plan como un plan de aportaciones definidas, a menos que tenga la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan) de:**

(a) **pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o**

(b) **pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.**

Si la entidad conserva una obligación legal o implícita, la entidad tratará el plan como un plan de beneficios definidos.

47 Los beneficios asegurados por una póliza de seguros no tienen que tener una relación directa o automática con la obligación de la entidad respecto a los beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo, que involucren pólizas de seguro, están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los otros planes financiados.

48 Cuando una entidad financia sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros, en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de aportaciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:

(a) contabilizará la póliza de seguro apta como un activo del plan (véase el párrafo 8); y

(b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 116).

49 Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan, y la entidad no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de aportaciones definidas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas

50 La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto, y por tanto no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base sin descontar, excepto cuando no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el cierre del periodo anual sobre el que se informa en que los empleados han prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

51 Cuando un empleado ha prestado servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la aportación pagadera a un plan de aportaciones definidas a cambio de ese servicio:

(a) como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la aportación ya pagada es superior a las aportaciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo.

(b) como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo la NIC 2, y la NIC 16).

52 Cuando las contribuciones a un plan de aportaciones definidas no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el final del periodo anual sobre el que se informa en que los empleados prestaron los servicios relacionados, éstas se descontarán, utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 83.

Información a revelar

53 La entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.

54 En el caso de que fuera requerido por la NIC 24, la entidad revelará información sobre las contribuciones relativas a los planes de aportaciones definidas del personal clave de la gerencia.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55 La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56 Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables

demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74 y 122A);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58 **Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa.**

59 Esta Norma recomienda, pero no requiere, que la entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario cualificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes del final del periodo sobre el que se informa. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta el final del periodo sobre el que se informa.

60 En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

Contabilización de las obligaciones implícitas

61 **Una entidad contabilizará no solo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas que surjan de prácticas no formalizadas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.**

62 Los términos formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a una entidad finalizar su obligación para con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para una entidad poner fin a su obligación para con el plan (sin realizar pagos) si desea conservar a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de los beneficios post-empleo se asume que una entidad, que está prometiendo actualmente tales beneficios, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

63 **Una entidad reconocerá el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

64 **Cuando una entidad tenga un superávit en un plan de beneficios definidos, medirá el activo por beneficios definidos neto al menor de:**

(a) **el superávit en el plan de beneficios definidos; y**

(b) **el techo del activo, determinado utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 83.**

65 Un activo por beneficios definidos neto puede surgir cuando un plan de beneficios definidos ha sido sobrefinanciado o cuando han surgido ganancias actuariales. Una entidad reconocerá un activo por beneficios definidos neto en estos casos porque:

(a) controla un recurso económico, que es la capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;

(b) ese control es el resultado de sucesos pasados (aportaciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y

(c) los beneficios económicos futuros estarán disponibles para la entidad en forma de reducciones en las aportaciones futuras o en forma de reembolsos directamente a la entidad o a otro plan con déficit. El techo del activo es el valor presente de esos beneficios futuros.

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66 El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

(a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);

(b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y

(c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67 **Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.**

68 En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98).

Ejemplo ilustrativo del párrafo 68

La entidad debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1 por ciento del salario final por cada año de servicio. El salario del año 1 es de 10.000 u.m. y se supone que aumentará a razón del 7 por ciento anual compuesto. La tasa de descuento utilizada es el 10 por ciento anual. La tabla siguiente muestra cómo se conforma la obligación por un empleado que se espera que abandone la entidad al final del año 5, suponiendo que no se produzcan cambios en las suposiciones actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar la probabilidad de que el empleado puede abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.

Año	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	u.m.	*u.m.*	*u.m.*	*u.m.*	*u.m.*
Beneficios atribuidos a:					
– años anteriores	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo del párrafo 68

– periodo corriente (1% del salario final)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
– periodo corriente y anteriores	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Importe inicial de la obligación	*–*	*89*	*196*	*324*	*476*
Interés al 10%	*–*	*9*	*20*	*33*	*48*
Costo de los servicios del periodo corriente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Importe final de la obligación	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota:

1 *El importe inicial de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos a los años anteriores.*

2 *El costo del servicio presente en el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.*

3 *El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al año actual y a los años anteriores.*

69 Una entidad descontará el importe total de la obligación por beneficios post-empleo, incluso si una parte de la misma se espera que sea liquidada antes de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio

70 Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como los costos del servicio presente relacionados y, en su caso, los costos de servicio pasado, una entidad distribuirá los beneficios entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de los beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:

(a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros) hasta

(b) la fecha en que el servicio adicional por el empleado llevará a un importe no significativo de beneficios adicionales según el plan, distinto de los procedentes de incrementos salariales adicionales.

71 El método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad atribuya parte de los beneficios al periodo corriente (con el fin de determinar el costo del servicio presente) y parte a los periodos presente y anteriores (con el fin de determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad repartirá los beneficios entre los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios post-empleo por los que una entidad espera pagar en periodos futuros sobre los que se informa. Las técnicas actuariales permiten a una entidad medir la obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 71

1 Un plan de beneficios definidos consiste en pagar, en el momento del retiro, una suma única de 100 u.m. por cada año de servicio.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 71
Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. El costo del servicio presente es el valor presente de 100 u.m. El valor presente de la obligación por el plan de beneficios definidos es el valor presente de 100 u.m. multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa. *Si el beneficio se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por el descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse al final del periodo sobre el que se informa.* 2 Un plan proporciona una pensión mensual del 0,2 por ciento del salario final por cada año de servicio. La pensión es pagadera a partir de la edad de 65 años. *El beneficio que iguala el valor presente, a la fecha esperada de retiro, de una pensión del 0,2 ciento del salario estimado final a pagar desde fecha esperada del retiro hasta la fecha esperada del deceso se atribuye a cada año de servicio. El costo del servicio presente es el valor presente de ese beneficio. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el valor presente de los pagos de pensión mensuales del 0,2 por ciento del salario final, multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa. El costo del servicio presente y el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos se descuentan porque los pagos por pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.*

72 Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de beneficios definidos, a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no son irrevocables). Los años de servicio anteriores a la fecha de la consolidación (irrevocabilidad) de los derechos darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se verá reducido el importe del servicio futuro que un empleado tendrá que prestar antes de pasar a tener derecho al beneficio. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención sanitaria, pasan a ser pagaderos solo si ocurre un suceso especificado cuando un empleado deja de estar contratado, se crea una obligación a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho al beneficio, cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra, afectará a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 72
1 Un determinado plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirlo es irrevocable después de diez años de servicio. *Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. En cada uno de los primeros diez años, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación reflejan la probabilidad de que el empleado no complete los diez años de servicio.* 2 Un plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Los beneficios son irrevocables inmediatamente. *No se atribuirán beneficios al servicio antes de que el empleado cumpla 25 años, puesto que el servicio anterior a esa fecha no da derecho a beneficios (ni condicionados ni no condicionados). Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año siguiente.*

73 La obligación se incrementa hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en los beneficios posteriores. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y a los que sean anteriores a la misma. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio sustancialmente superior al que tenía en años anteriores, una entidad distribuirá el beneficio de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una

cantidad de beneficio significativamente mayor. Esto se hace así porque son los servicios, prestados por el empleado a lo largo del periodo completo, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de beneficios.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73

1 Un plan concede un beneficio a los empleados por un importe único de 1.000 u.m., que es irrevocable tras diez años de servicio. El plan no suministra más beneficios por años de servicio adicionales.

Se atribuirá un beneficio de 100 u.m. (1.000 u.m. divididas entre diez) a cada uno de los primeros diez años.

El costo del servicio presente, en cada uno de esos primeros diez años, reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los diez años requeridos de servicio. No se atribuirá beneficio alguno a los años siguientes.

2 Un plan concede un beneficio de importe único, por valor de 2.000 u.m., a todos los empleados que permanezcan en la entidad a la edad de 55 años, tras haber prestado al menos veinte años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (el empleado puede abandonar la entidad a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales beneficios se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a beneficios adicionales. Para los empleados que lleguen a la edad de 35 años, la entidad deberá atribuir beneficios de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre veinte) a cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la entidad entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar veinte años no les conceden cantidades adicionales de beneficios. Por ello, la entidad debe atribuir, para tales empleados, un beneficio de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre veinte) para cada uno de los primeros veinte años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los diez primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de beneficio. Para este empleado, la entidad atribuirá un beneficio de 200 u.m. (2.000 u.m. dividido entre 10) para cada uno de los diez primeros años de servicio.

Para todos los empleados, el costo de servicio presente y el valor presente de la obligación reflejarán la probabilidad de que el empleado pueda no completar los periodos necesarios de servicio.

3 Un plan para atenciones médicas post-empleo reembolsa el 40 por ciento de los costos por asistencia médica post-empleo si los trabajadores dejan la entidad después de diez y antes de los veinte años de servicio, y el 50 por ciento de esos costos si la han abandonado después de veinte o más años de servicio.

Según la fórmula del plan de beneficios, la entidad atribuye un 4 por ciento del valor presente de los costos de asistencia médica esperados (40 por ciento dividido entre diez), a cada uno de los diez primeros años, y un 1 por ciento (10 por ciento dividido entre diez) a cada uno de los segundos diez años. El costo del servicio presente en cada año refleja la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de los beneficios. Para los empleados que se espere que dejen la entidad en los diez primeros años, no es necesario atribuir beneficio.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73
4 Un plan para atenciones médicas post-empleo reembolsa el 10 por ciento de los costos por asistencia médica post-empleo si los trabajadores dejan la entidad después de diez y antes de los veinte años de servicio, y el 50 por ciento de esos costos si la han abandonado después de veinte o más años de servicio. *El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, ésta atribuye el beneficio utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 71. Los servicios prestados después de los veinte primeros años no darán derecho a beneficios adicionales. Por tanto, el beneficio atribuido a cada uno de los veinte primeros años es un 2,5 por ciento del valor presente de los costos esperados por atención médica (50 por ciento dividido entre veinte).* *Para los empleados que se espere que abandonen después de diez años de servicio pero antes de alcanzar los veinte, el beneficio atribuido a cada uno de los diez primeros años será el 1 por ciento del valor presente de los costos esperados por atención médica.* *Para estos empleados no es necesario atribuir beneficio alguno a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de retiro.* *Para los empleados que se espere que dejen la entidad en los diez primeros años, no es necesario atribuir beneficio.*

74 En el caso de que el importe del beneficio sea una proporción constante del salario final por cada año de servicio, los incrementos en los salarios futuros afectarán al importe requerido para liquidar la obligación existente, por los años de servicio pasados, antes del final del periodo sobre el que se informa, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por lo tanto:

(a) para los propósitos del párrafo 70(b), los incrementos de los salarios no suponen beneficios adicionales, incluso cuando el importe del beneficio vaya a depender de la cuantía del salario final; y

(b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 74
Los empleados adquieren el derecho a un beneficio del 3 por ciento del salario final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años. *En este caso se atribuirá a cada año un beneficio del 3 por ciento del salario final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 años de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en los beneficios, según el plan. Por tanto, no se atribuye ningún beneficio a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.*

Suposiciones actuariales

75 Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre sí

76 Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio.

77 Las suposiciones actuariales se considerarán insesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.

78 Las suposiciones actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de aumento de los salarios y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las suposiciones que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios), suponen el mismo nivel de inflación en ese periodo.

79 Una entidad determinará la tasa de descuento y las demás suposiciones financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), o también en el caso en que los beneficios estén ligados a un índice, habiendo un mercado fluido de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.

80 Las suposiciones financieras se basarán en las expectativas del mercado al final del periodo sobre el que se informa, para el periodo en el que las obligaciones de pago serán liquidadas.

Suposiciones actuariales: mortalidad

81 Una entidad determinará sus supuestos de mortalidad por referencia a su mejor estimación de mortalidad de los partícipes del plan durante y después de su periodo de empleo.

82 Para estimar el costo final del beneficio una entidad tendrá en cuenta los cambios esperados en la mortalidad, por ejemplo, mediante la modificación de tablas de mortalidad estándar con mejoras en las estimaciones de la mortalidad.

Suposiciones actuariales: tasa de descuento

83 La tasa utilizada para descontar las obligaciones de beneficios post-empleo (tanto financiadas como no) se determinará utilizando como referencia los rendimientos del mercado, al final del periodo sobre el que se informa, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. En monedas para las cuales no exista un mercado profundo para bonos empresariales de alta calidad, se utilizarán los rendimientos de mercado (al final del periodo de presentación) de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o bonos gubernamentales serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones por beneficios post-empleo.

84 Una de las suposiciones actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento. Esta tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no refleja el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco refleja el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las suposiciones actuariales.

85 La tasa de descuento reflejará el calendario estimado de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados.

86 En algunos casos, puede no existir un mercado profundo de bonos con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir los vencimientos esperados de todos los pagos por beneficios. En estos casos, una entidad tendrá que utilizar las tasas presentes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa de descuento para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las

tasas de mercado presentes mediante la curva de rendimiento. Es improbable que el valor presente total de una obligación por beneficios definidos sea particularmente sensible a la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento de los bonos, de entidad o gubernamentales, emitidos a más largo plazo.

Suposiciones actuariales: salarios, beneficios y costos de atención médica

87 **Una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje:**

(a) **los beneficios establecidos según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones) al final del periodo sobre el que se informa;**

(b) **los incrementos de salarios futuros estimados que afecten a los beneficios por pagar;**

(c) **el efecto de cualquier límite sobre la parte del empleador del costo de los beneficios futuros;**

(d) **aportaciones de los empleados o terceros que reducen el costo final para la entidad de esos beneficios; y**

(e) **los cambios futuros estimados en la cuantía de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los importes a pagar dentro del plan de beneficios definidos, si y solo si:**

(i) **aquellos cambios que entraron en vigor antes del final del periodo sobre el que se informa; o**

(ii) **la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.**

88 Las suposiciones actuariales reflejan cambios en los beneficios futuros que se establecen en los términos formales de un plan (o en una obligación implícita que va más allá de esos términos) al final del periodo sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:

(a) la entidad tiene una historia de beneficios crecientes, por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que esta práctica vaya a cambiar en el futuro;

(b) la entidad está obligada, ya sea por las cláusulas formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) o por la legislación, a utilizar cualquier superávit del plan en beneficio de los participantes del plan [véase el párrafo 108(c)]; o

(c) los beneficios varían en respuesta a objetivos de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, las cláusulas del plan pueden señalar que se pagarán beneficios reducidos o requerirán aportaciones adicionales de los empleados si los activos del plan son insuficientes. La medición de la obligación refleja la mejor estimación del efecto del objetivo de rendimiento u otros criterios.

89 Las suposiciones actuariales no reflejarán los cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en las condiciones formales del plan (o en las obligaciones implícitas) al final del periodo sobre el que se informa. Estos cambios producirán:

(a) costo de servicio pasado, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y

(b) costo del servicio presente en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar tras este cambio.

90 Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.

91 Algunos planes de beneficios definidos limitan las aportaciones que se requiere que pague una entidad. El costo final de los beneficios tendrá en cuenta el efecto de un límite en las aportaciones. El efecto de un límite en las aportaciones se determinará en función del plazo más corto entre:

(a) la vida estimada de la entidad; y

(b) la vida estimada del plan.

92 Algunos planes de beneficios definidos requieren que los empleados o terceros aporten al costo del plan. Las aportaciones de los empleados reducen el costo de los beneficios para la entidad. Una entidad considerará si las aportaciones de terceros reducen el costo de los beneficios para la entidad, o son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 116. Las aportaciones por los empleados o de terceros se establecen en las cláusulas formales del plan (o surgen de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas), o son

discrecionales. Las aportaciones discrecionales por los empleados o de terceros reducen el costo del servicio en la medida de los pagos de estas aportaciones al plan.

93 Las aportaciones de los empleados o de terceros establecidas en las condiciones formales del plan reducen el costo de los servicios (si están vinculadas a éstos), o afectan a las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos en términos netos (si no lo están). Un ejemplo de aportaciones que no están vinculadas al servicio es cuando se requiere que las aportaciones reduzcan un déficit que surge de pérdidas en los activos del plan o por pérdidas actuariales. Si las aportaciones por los empleados o terceros se vinculan al servicio, dichas aportaciones reducen el costo del servicio de la forma siguiente:

(a) si el importe de las aportaciones depende del número de años de servicio, una entidad atribuirá dichas aportaciones a los periodos de servicio utilizando el mismo método de distribución requerido por el párrafo 70, para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de aportación del plan o una base lineal); o

(b) si el importe de las aportaciones es independiente del número de años de servicio, se permite que una entidad reconozca dichas aportaciones como una reducción en el costo del servicio en el periodo en el que se presta el servicio relacionado. Ejemplos de aportaciones que son independientes del número de años de servicio incluyen las que son un porcentaje fijo del salario de los empleados, un importe fijo a lo largo de todo el periodo de servicio o en función de la edad del empleado.

El párrafo A1 proporciona guías de aplicación al respecto.

94 Para aportaciones de los empleados o de terceros que se atribuyen a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 93(a), los cambios en las aportaciones darán lugar a:

(a) costos de servicios pasados y presentes (si dichos cambios en las aportaciones de los empleados no están establecidos en las condiciones formales de un plan y no surgen de una obligación implícita);

(b) pérdidas y ganancias actuariales (si dichos cambios están establecidos en las condiciones formales de un plan, o surgen de una obligación implícita).

95 Algunos beneficios post-empleo están ligados a variables tales como el nivel de beneficios gubernamentales por retiro o por atención médica. La medición de estos beneficios reflejará la mejor estimación de estas variables, basada a partir de datos históricos y otro tipo de evidencias fiables.

96 Las suposiciones sobre los costos por atenciones médicas tendrán en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas en los costos por atenciones médicas.

97 La medición de los beneficios post-empleo, en forma de atenciones médicas, requiere plantear suposiciones sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios, así como sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad estimará los costos futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos, tomados de su propia experiencia, complementados si fuera necesario con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades de asistencia sanitaria u otras fuentes. Las estimaciones de los costos futuros de atención médica considerarán el efecto de los avances tecnológico s, los cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o los patrones de demanda de atención sanitaria, y también los cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

98 El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también resultar sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la estructura demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

99 Al determinar el costo de los servicios pasados o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable presente de los activos del plan y los supuestos actuariales actuales (incluyendo las tasas de interés de mercado actuales y otros precios de mercado actuales), que reflejen:

(a) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan; y

(b) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan después de la modificación, reducción o liquidación del plan.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

100 Una entidad no necesitará distinguir entre costo de servicios pasados procedentes de una modificación del plan, costos de servicios pasados procedentes de una reducción y una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación del plan tiene lugar antes de una liquidación, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y liquida los beneficios modificados posteriormente. En esos casos una entidad reconocerá el costo de servicios pasados antes de la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.

101 Una liquidación tiene lugar, junto con una modificación y reducción del plan, cuando se pone término a un plan, procediéndose a la liquidación de la obligación y el plan deja de existir. Sin embargo, la cancelación del plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

101 A Cuando tiene lugar una modificación, reducción o liquidación de un plan, una entidad reconocerá y medirá el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida procedente de la liquidación, de acuerdo con los párrafos 99 a 101 y los párrafos 102 a 112. Al hacerlo de esta forma, una entidad no considerará el efecto del techo del activo. Una entidad determinará entonces el efecto del techo del activo después de la modificación, reducción o liquidación del plan y reconocerá los cambios en ese efecto de acuerdo con el párrafo 57(d).

Costo de servicios pasados

102 El costo de servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de una modificación o reducción del plan.

103 Una entidad reconocerá el costo de servicios pasados como un gasto en la primera de las siguientes fechas:

(a) cuando tiene lugar la modificación o reducción del plan; y

(b) cuando tiene lugar la modificación o reducción del plan (véase la NIC 37) o beneficios por terminación (véase el párrafo 165).

104 Una modificación del plan tiene lugar cuando una entidad introduce, o retira, un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios pagaderos según un plan de beneficios definidos existente.

105 Una reducción tiene lugar cuando una entidad reduce de forma significativa el número de empleados cubiertos por un plan. Una reducción puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta, discontinuación de una operación o terminación o suspensión de un plan.

106 El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios cambian o se retiran de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).

107 Cuando una entidad reduzca algunos beneficios por pagar en un plan de beneficios definidos existente y, al mismo tiempo, aumente otros beneficios por pagar dentro del plan y para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación, en términos netos.

108 En el costo de servicio pasado se excluyen:

(a) el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores, (no hay costos de servicio pasado, puesto que las suposiciones actuariales toman en consideración los salarios proyectados);

(b) sub o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe costo de los servicios pasados porque las suposiciones actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);

(c) estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actuariales o del rendimiento de los activos del plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, si la entidad está obligada por las condiciones formales del plan (o por una obligación implícita que supere esas condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan los superávit del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedido (no existe costo de servicios pasados porque el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial, véase el párrafo 88); y

(d) el incremento en los beneficios irrevocables (es decir, beneficios que no están condicionados al empleo futuro, véase el párrafo 72) cuando, en ausencia de beneficios nuevos o mejorados, los empleados completan los requerimientos de irrevocabilidad de la concesión (no existe costo de los servicios pasados porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo del servicio presente, a medida que los servicios fueron prestados).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

109 La ganancia o pérdida en el momento de liquidación es la diferencia entre:

(a) el valor presente de una obligación por beneficios definidos que está siendo liquidada, como se determinó en la fecha de liquidación; y

(b) el precio de liquidación, incluyendo los activos del plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación.

110 Cuando tenga lugar la liquidación una entidad reconocerá las ganancias o pérdidas derivadas de la liquidación de un plan de beneficios definidos.

111 Una liquidación tiene lugar cuando una entidad realiza una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas adicionales para parte o todos los beneficios proporcionados bajo un plan de beneficios definidos (distintos de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos, de acuerdo con las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales). Por ejemplo, una transferencia excepcional de obligaciones del empleador significativas bajo el plan a una compañía de seguros a través de la compra de una póliza de seguros es una liquidación; no lo es, un pago único en efectivo, según las condiciones del plan a participantes del plan a cambio de sus derechos a recibir beneficios post-empleo especificados.

112 En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los periodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 46) cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 116 a 119 tratan del reconocimiento y medición de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son activos del plan.

Reconocimiento y medición: activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

113 El valor razonable de los activos del plan se deducirá del valor presente de la obligación por beneficios definidos al determinar el déficit o superávit.

114 En los activos del plan no se incluirán las aportaciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos del plan se deducirán cualesquiera pasivos del fondo que no tengan relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo, las cuentas por pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.

115 Cuando los activos del plan incluyan pólizas de seguro aptas, que se correspondan exactamente con los importes y calendario de algunos o de todos los beneficios pagaderos dentro del plan, el valor razonable que se atribuirá a esas pólizas de seguro será el valor presente de las obligaciones relacionadas (lo cual estará sujeto a cualquier reducción que se requiera si los importes a recibir por la póliza de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

116 Cuando sea, y solo cuando sea, prácticamente cierto que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad:

(a) reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable.

(b) desagregará y reconocerá los cambios en el valor razonable de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 124 y 125). Los componentes del costo de los beneficios definidos reconocidos de acuerdo con el párrafo 120 podrán reconocerse netos de los importes relativos a cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.

117 A veces, una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos del plan, y no aplicará el párrafo 116 si no es relevante (véanse los párrafos 46 a 49 y 115).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

118 Cuando una póliza de seguro mantenida por una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no es un activo del plan. El párrafo 116 es relevante en estos casos: la entidad reconoce su derecho a los reembolsos, por la póliza de seguros, como un activo separado, y no como una deducción al determinar el déficit o superávit por beneficios definidos. El párrafo 140(b) requiere que la entidad revele una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.

119 Si el derecho de reembolso surge de una póliza de seguro que compensa exactamente el importe y el calendario de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficios definidos, al valor razonable del derecho de reembolso se le considera el valor presente de la obligación relacionada (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el reembolso no es totalmente recuperable).

Componentes del costo de los beneficios definidos

120 Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente:

(a) costo del servicio presente (véanse los párrafos 66 a 112 y párrafo 122A) en el resultado del periodo;

(b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126) en el resultado del periodo; y

(c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado integral.

121 Otras NIIF requieren la inclusión de ciertos costos por beneficios a los empleados, en el costo de activos tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NIC 2 y la NIC 16). Todo costo por beneficios definidos post-empleo, que se incluya en el precio de adquisición o costo de producción de los activos citados, incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han mencionado en la lista del párrafo 120.

122 Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en otro resultado integral no se reclasificarán en el resultado del periodo en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio.

Costo de los servicios del periodo corriente

122A Una entidad determinará el costo de los servicios del periodo presente usando suposiciones actuariales determinadas al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto netos de acuerdo con el párrafo 99, determinará el costo de los servicios del periodo presente para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, empleando las suposiciones actuariales utilizadas para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b).

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

123 Una entidad determinará el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto multiplicando el importe de este pasivo (activo) por la tasa descontada especificada en el párrafo 83.

123A Para determinar el interés neto de acuerdo con el párrafo 123, una entidad usará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto y la tasa de descuento determinada al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan utilizando:

(a) el pasivo (activo) por beneficios definidos neto determinado de acuerdo con el párrafo 99(b); y

(b) la tasa de descuento utilizada para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99(b).

Al aplicar el párrafo 123A, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de beneficios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

124 El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto puede verse como que comprende el ingreso por intereses por los activos del plan, costos por intereses por la obligación por beneficios definidos e intereses por el efecto del techo del activo mencionado en el párrafo 64.

125 El ingreso por intereses por los activos del plan es un componente del rendimiento de los activos del plan y se determina multiplicando el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento especificada en el párrafo 123A. Una entidad determinará el valor razonable de los activos del plan al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el ingreso por intereses para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, usando los activos del plan utilizados para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b). Al aplicar el párrafo 125, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en los activos del plan mantenidos durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

126 Los intereses por el efecto del techo del activo son parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determinan multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 123A,. Una entidad determinará el efecto del techo del activo al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, ésta determinará los intereses sobre el efecto del techo del activo para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, teniendo en cuenta los cambios en el efecto del techo del activo determinados de acuerdo con el párrafo 101A. La diferencia entre el interés sobre el efecto del techo del activo y el cambio total en el efecto del techo del activo se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto

127 Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto comprenden:

(a) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(b) el rendimiento de los activos del plan (véase el párrafo 130), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 125); y

(c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 126).

128 Las ganancias y pérdidas actuariales procedentes de incrementos o disminuciones en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a cambios en las suposiciones actuariales y ajustes por experiencia. Las causas de las ganancias o pérdidas incluyen las siguientes:

(a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas para los empleados, así como variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica;

(b) el efecto de cambios en las suposiciones con respecto a las opciones de pago de los beneficios;

(c) el efecto de los cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados, así como el efecto de las variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica cubiertos por el plan; y

(d) el efecto de las variaciones en la tasa de descuento;

129 Las ganancias y pérdidas actuariales no incluyen cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a la introducción de modificaciones, reducciones o liquidación del plan de beneficios definidos, o cambios en los beneficios por pagar por un plan de beneficios definidos. Estos cambios dan lugar a un costo por servicios pasados o ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

130 Al determinar el rendimiento de los activos del plan, una entidad deducirá los costos de gestión de los activos del plan y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo, distinto de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir la obligación por beneficios definidos (párrafo 76). Otros costos de administración no se deducirán del rendimiento de los activos del plan.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Presentación

Compensación

131 **Una entidad procederá a compensar un activo correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y sólo cuando:**

(a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de utilizar los superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro plan; y**

(b) **pretende, o bien cancelar las obligaciones según su valor neto, o bien realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro plan.**

132 Este criterio de compensación es similar al establecido para el caso de los instrumentos financieros, en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

133 Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si una entidad debería distinguir las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos que surgen de los beneficios post-empleo.

Componentes del costo de los beneficios definidos

134 El párrafo 120 requiere que una entidad reconozca los costos por servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado del periodo. Esta Norma no especifica la forma en que una entidad debería presentar el costo del servicio y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. Una entidad presentará esos componentes de acuerdo con la NIC 1.

Información a revelar

135 **Una entidad revelará información que:**

(a) **explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos (véase el párrafo 139);**

(b) **identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos (véanse los párrafos 140 a 144); y**

(c) **describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (véanse los párrafos 145 a 147).**

136 Para cumplir el objetivo del párrafo 135, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

(a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;

(b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;

(c) cuánta acumulación o desglose realizar; y

(d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

137 Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y otras NIIF es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 135, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor presente de la obligación por beneficios definidos que distinguen la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Esta información a revelar podría distinguir:

(a) Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos a éstos y pensionistas.

(b) Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.

(c) Entre beneficios condicionados, importes atribuibles a incrementos de salarios futuros y otros beneficios.

138 Una entidad evaluará si toda o parte de la información a revelar debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos diferentes de forma significativa. Por ejemplo, una entidad puede desagregar información a revelar sobre planes mostrando una o más de las siguientes características:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Localizaciones geográficas diferentes.

(b) Características diferentes tales como planes de pensiones de cuantía fija, planes de pensiones calculados según el salario final o planes de atención médica post-empleo.

(c) Entornos de regulación diferentes.

(d) Diferentes segmentos de información.

(e) Diferentes acuerdos de financiación (por ejemplo, no financiados totalmente, totalmente o parcialmente financiados).

Características de los planes de beneficios definidos y riesgos asociados con los mismos

139 Una entidad revelará:

(a) Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:

(i) La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos sobre el salario final o planes basados en aportaciones con garantía).

(ii) Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco de regulación sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 64).

(iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad para el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o miembros del consejo del plan.

(b) Una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad y específicos del plan y cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los activos del plan están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo, propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración del riesgo de mercado de la propiedad.

(c) Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.

Explicación de los importes en los estados financieros

140 Una entidad proporcionará una conciliación del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:

(a) El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:

(i) Activos del plan.

(ii) El valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(iii) El efecto del techo del activo.

(b) Los derechos de reembolso. Una entidad también describirá la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada.

141 Cada conciliación enumerada en el párrafo 140 mostrará cada uno de los siguientes elementos, si procede:

(a) Costo del servicio presente.

(b) ingresos o gastos por intereses.

(c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto mostrando por separado:

(i) El rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b).

(ii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones demográficas [véase el párrafo 76 (a)].

(iii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones financieras [véase el párrafo 76 (b)].

(iv) Los cambios en el efecto de limitar un activo por beneficios definidos neto al techo del activo, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b). Una entidad también revelará la forma en que se determina el beneficio económico máximo disponible, es decir, si esos beneficios serían en forma de reembolsos, reducciones en aportaciones futuras o una combinación de ambos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) Costo de servicios pasados y ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones. Tal como permite el párrafo 100, el costo de servicios pasados y las ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones no necesitan distinguirse si tienen lugar simultáneamente.

(e) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(f) aportaciones al plan, mostrando por separado las del empleador y las de los participantes del plan.

(g) pagos procedentes del plan, mostrando por separado el importe pagado con respecto a las liquidaciones.

(h) efectos de las combinaciones de negocios y disposiciones.

142 Una entidad desagregará el valor razonable de los activos del plan en clases que distingan la naturaleza y riesgos de esos activos, subdividiendo cada clase de activo del plan entre las que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo (según se define en la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*) y las que no lo tienen. Por ejemplo, considerando el nivel de información a revelar comentado en el párrafo 136, una entidad podría distinguir entre:

(a) efectivo y equivalentes al efectivo;

(b) instrumentos de patrimonio (segregado por tipo de sector industrial, tamaño de la empresa, geografía, etc.);

(c) instrumentos de deuda (segregados por tipo de emisor, calidad crediticia, geografía, etc.);

(d) propiedad inmobiliaria (segregada por geografía, etc.);

(e) derivados (segregados por tipo de riesgo subyacente en el contrato, por ejemplo, contratos de tasa de interés, contratos de cambio de moneda extranjera, contratos de patrimonio, contratos de crédito, permutas financieras de larga duración, etc.);

(f) fondos de inversión (segregados por tipo de fondo);

(g) títulos valores garantizados por activos; y

(h) deuda estructurada.

143 Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad mantenidos como activos del plan, y el valor razonable de los activos del plan que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta.

144 Una entidad revelará las suposiciones actuariales significativas utilizadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 76). Esta información a revelar será en términos absolutos (por ejemplo, un porcentaje absoluto, y no solo como un margen entre porcentajes diferentes y otras variables). Cuando una entidad proporcione información a revelar en total para una agrupación de planes, proporcionará esta información a revelar en forma de promedios ponderados o rangos de valores relativamente pequeños.

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

145 Una entidad revelará:

(a) Un análisis de sensibilidad para cada supuesto actuarial significativo (como los revelados según el párrafo 144) al final del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficios definidos habría sido afectada por los cambios en la suposición actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha.

(b) Los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos por (a) y las limitaciones de esos métodos.

(c) Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.

146 Una entidad revelará una descripción de las estrategias para equiparar activos y pasivos utilizadas por el plan o la entidad, incluyendo el uso de rentas vitalicias y otras técnicas, tales como permutas financieras de larga duración, para gestionar el riesgo.

147 Para proporcionar un indicador del efecto del plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, ésta revelará:

(a) Una descripción de los acuerdos de financiación y política de financiación que afecte a las aportaciones futuras.

(b) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa.

(c) Información sobre el perfil de vencimientos de la obligación por beneficios definidos. Este incluirá el promedio ponderado de la duración de la obligación por beneficios definidos y puede incluir otra información sobre la distribución del calendario de los pagos por beneficios, tales como un análisis de vencimientos de los pagos por beneficios.

Planes multi-patronales

148 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, revelará:

(a) Una descripción de los acuerdos de financiación, incluyendo el método utilizado para determinar la tasa de la entidad de aportaciones y los requerimientos de financiación mínimos.

(b) Una descripción de la medida en que la entidad puede ser responsable del plan por otras obligaciones de entidades según las cláusulas y condiciones del plan multi-patronal.

(c) Una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit sobre:

(i) la liquidación del plan; o

(ii) la retirada de la entidad del plan.

(d) Si la entidad contabiliza ese plan como si fuera un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 34, revelará la siguiente información, además de la información requerida por (a) a (c) y en lugar de la información requerida por los párrafos 139 a 147:

(i) El hecho de que el plan es de beneficios definidos.

(ii) Las razones por las cuales no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos.

(iii) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa.

(iv) Información sobre cualquier déficit o superávit del plan que puede afectar el importe de aportaciones futuras, incluyendo la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.

(v) Una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan comparado con otras entidades participantes. Ejemplos de medidas que pueden proporcionar esta indicación incluyen la proporción de la entidad en las aportaciones totales al plan o la proporción de la entidad en el número total de miembros activos, miembros retirados y miembros antiguos con derecho a beneficios, si esa información se encuentra disponible.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

149 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará:

(a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política.

(b) La política para determinar la aportación a pagar por la entidad.

(c) Si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 41, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por los párrafos 135 a 147.

(d) Si la entidad contabiliza la aportación por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 41, la información sobre el plan en su conjunto requerida por los párrafos 135 a 137, 139, 142 a 144 y 147(a) y (b).

150 La información requerida por el párrafo 149(c) y (d) puede revelarse por referencia a la información a revelar en otros estados financieros de otra entidad del grupo si:

(a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y

(b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Requerimientos de información a revelar en otras NIIF

151 En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 24, la entidad suministrará información sobre:

(a) transacciones entre partes relacionadas con planes de beneficios post-empleo; y

(b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia.

152 En caso de que fuera obligatorio según la NIC 37, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

153 Otros beneficios a los empleados a largo plazo incluyen partidas tales como las siguientes, si no se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

(a) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;

(b) los premios de antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;

(c) los beneficios por invalidez permanente;

(d) participación en ganancias e incentivos; y

(e) retribuciones diferidas.

154 La medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a largo plazo a los empleados. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en otro resultado integral.

Reconocimiento y medición

155 Al reconocer y medir el superávit o déficit en un plan de beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad aplicará los párrafos 56 a 98 y 113 a 115. Una entidad aplicará los párrafos 116 a 119 al reconocer y medir cualquier derecho de reembolso.

156 Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado del periodo, el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:

(a) el costo del servicio (véanse los párrafos 66 a 112 y el párrafo 122A);

(b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126); y

(c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130).

157 Una forma de los otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por invalidez permanente. Si el nivel del beneficio depende del periodo de servicio, surgirá una obligación cuando se preste el servicio. La medición de esta obligación reflejará la probabilidad de que el pago vaya a ser requerido y el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos. Si el nivel de beneficio es el mismo para todos los empleados con invalidez, independientemente de los años de servicio, el costo esperado de los beneficios se reconocerá cuando se produzca el suceso que cause la invalidez de larga duración.

Información a revelar

158 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los otros beneficios a los empleados a largo plazo, otras NIIF pueden requerir información a revelar. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Beneficios por terminación

159 Esta Norma trata los beneficios por terminación de forma separada del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral, en lugar del servicio del empleado. Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo.

160 Los beneficios por terminación del contrato no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la terminación de contrato de empleo a petición del empleado sin la oferta de una entidad o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo. Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por terminación del contrato de empleo a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que si es la terminación del contrato de empleo a petición de la entidad. La diferencia entre el beneficio proporcionado por terminación del contrato de empleo a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es un beneficio por terminación del contrato.

161 La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del contrato de empleo del empleado. Los beneficios por terminación son normalmente pagos únicos, pero a veces también incluyen:

(a) Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.

(b) Salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que suministren beneficios económicos a la entidad.

162 Indicadores de que se proporciona un beneficio a los empleados a cambio de servicios incluyen la siguiente información:

(a) el beneficio está condicionado a que se proporcione el servicio futuro (incluyendo beneficios que se incrementan si se proporcionan servicios adicionales).

(b) El beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados.

163 Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados existente. Por ejemplo, pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden insinuarse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Como otro ejemplo, si una entidad realiza una oferta de beneficios disponible para más allá de un periodo corto, o hay más de un periodo corto entre la oferta y la fecha esperada de terminación real, la entidad considerará si ha establecido un plan de beneficios a los empleados nuevo y por tanto si los beneficios ofrecidos según ese plan son beneficios por terminación o beneficios post-empleo. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

164 Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos para la irrevocabilidad o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estos beneficios sean descritos en algunas jurisdicciones como indemnizaciones por finalización de contrato o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad los contabilizará como beneficios post-empleo.

Reconocimiento

165 Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:

(a) cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y

(b) el momento en que la entidad reconozca los costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NIC 37e involucre el pago de los beneficios por terminación.

166 Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de:

(a) el momento en que el empleado acepta la oferta; y

(b) el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.

167 Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el contrato de empleo de un empleado, la entidad ya no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de terminación que cumple todos los criterios siguientes:

(a) Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.

(b) El plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada.

(c) El plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.

168 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de contabilizar también una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados (véase el párrafo 103).

Medición

169 Una entidad medirá los beneficios por terminación en el reconocimiento inicial y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que si los beneficios por terminación son una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post-empleo. En otro caso:

(a) Si se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo anual sobre el que se informa en el que el beneficio por terminación se reconozca, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.

(b) Si no se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo anual sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de otros beneficios a los empleados a largo plazo.

170 Puesto que los beneficios por terminación no se proporcionan a cambio de servicios, los párrafos 70 a 74 relacionados con la atribución del beneficio a periodos de servicio no son aplicables.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

Antecedentes

Como consecuencia de una adquisición reciente, una entidad prevé cerrar una fábrica dentro de diez meses y, en ese momento, finalizar los contratos de los empleados que permanezcan en la fábrica. Puesto que la entidad necesita la experiencia de los empleados en la fábrica para completar algunos contratos, anuncia un plan de terminación de contratos de la forma siguiente:

Cada empleado que permanezca y preste servicio hasta el cierre de la fábrica recibirá en la fecha de terminación un pago de 30.000 u.m. Los empleados que dejen la fábrica antes del cierre recibirán 10.000 u.m.

En la fábrica hay 120 empleados. En el momento del anuncio del plan, la entidad espera que 20 de ellos abandonen antes del cierre. Por ello, los flujos de salida de efectivo totales esperados según el plan son 3.200.000 (es decir, 20 × 10.000 u.m.+ 100 × 30.000 u.m.). Como requería el párrafo 160, la entidad contabilizará beneficios proporcionados a cambio de la terminación de los contratos de empleo como beneficios por terminación y contabilizará los beneficios proporcionados a cambio de servicios como beneficios a los empleados a corto plazo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

Beneficios por terminación

El beneficio proporcionado a cambio de la finalización del contrato de empleo es de 10.000 u.m. Este es el importe que una entidad tendría que pagar para terminar el contrato de empleo independientemente de si los empleados permanecen y prestan servicios hasta el cierre de la fábrica o abandonan antes de dicho cierre. Aun cuando los empleados puedan abandonar antes del cierre, la terminación del contrato de empleo de todos los empleados es una consecuencia de la decisión de la entidad de cerrar la fábrica y rescindir sus contratos de empleo (es decir, todos los empleados dejarán el empleo cuando la fábrica cierre). Por ello, la entidad reconocerá un pasivo de 1.200.000 u.m. (es decir, 120 x 10.000 u.m.) en concepto de beneficios por terminación proporcionados de acuerdo el plan de beneficios a los empleados en la primera de las dos fechas siguientes, cuando el plan de terminación se anuncie y cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración asociados con el cierre de la fábrica.

Beneficios proporcionados a cambio de servicios

El incremento de beneficios que los empleados recibirán si proporcionan servicios para el periodo completo de diez meses es a cambio de servicios proporcionados a lo largo de ese periodo. La entidad los contabilizará como beneficios a los empleados a corto plazo porque la entidad espera liquidarlos antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa. En este ejemplo, no se requiere descontar, de forma que un gasto de 200.000 u.m. (es decir, 2.000.000 ÷ 10) se reconocerá en cada mes durante el periodo de servicio de diez meses, con un incremento correspondientes en el importe del pasivo.

Información a revelar

171 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios por terminación, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Transición y fecha de vigencia

172 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores revelará este hecho.

173 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* excepto cuando:

(a) Una entidad no necesita ajustar el importe en libros de activos que queden fuera del alcance de esta norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el importe en libros anterior a la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el comienzo del primer periodo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopta esta Norma.

(b) En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2014, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida por el párrafo 145 sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.

174 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 8 y modificó el párrafo 113. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

175 El documento *Planes de Beneficios Definidos: Aportaciones de los Empleados* (Modificaciones a la NIC 19) se emitió en noviembre de 2013, y modificó los párrafos 93 y 94. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

176 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó el párrafo 83 y añadió el párrafo 177. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1

de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

177 Una entidad aplicará la modificación del párrafo 176 desde el comienzo del periodo comparativo más antiguo presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad aplica la modificación. Cualquier ajuste que surja de la aplicación de la modificación se reconocerá en las ganancias acumuladas al comienzo de ese periodo.

178 [Párrafo no utilizado]*

179 *Modificación, Reducción o Liquidación del Plan*, (Modificaciones a la NIC 19) emitida en febrero de 2018, añadió los párrafos 101A, 122A y 123A y modificó los párrafos 57, 99, 120, 123, 125, 126 y 156. Una entidad aplicará esas modificaciones a las modificaciones, reducciones o liquidaciones del plan que tengan lugar a partir del primer periodo anual sobre el que se informa que comience desde el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

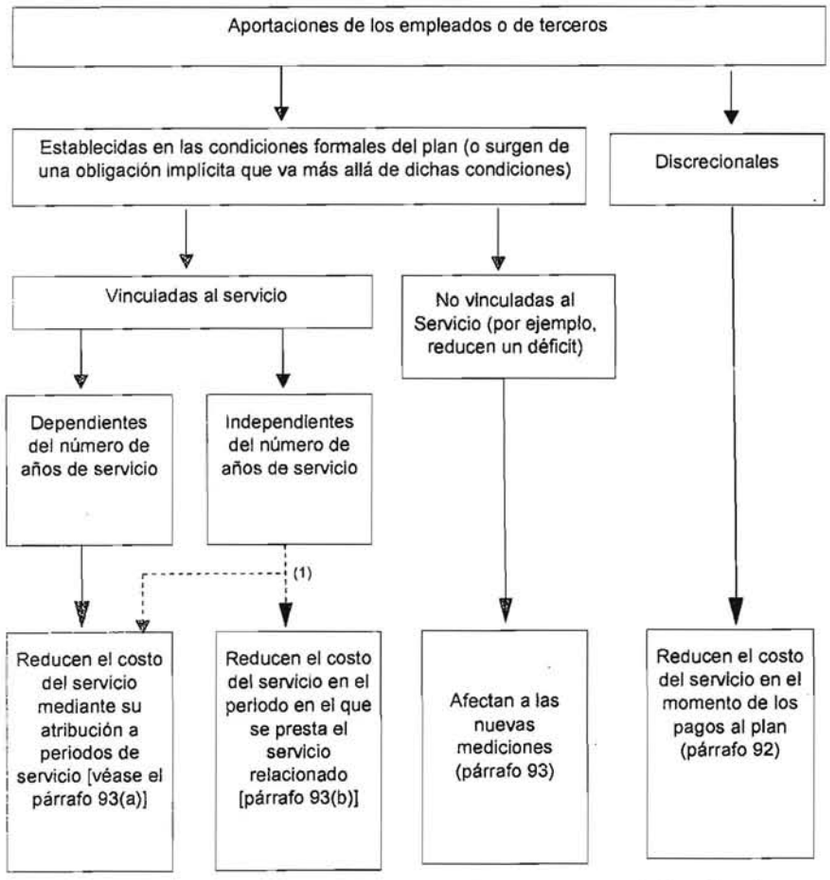
* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no está por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 92 y 93 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

A1 Los requerimientos de contabilización de las aportaciones de los empleados o de terceros se ilustran en el siguiente diagrama.



(1) Esta flecha discontinua significa que se permite que una entidad opte por una contabilización u otra.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 22

Contabilización de las Subvenciones del gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales[1]

Alcance

1 **Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.**

2 Esta Norma no se ocupa de:

(a) Los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones del gobierno dentro de estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza.

(b) Ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de ventajas que se materializan al calcular la ganancia imponible o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas.

(c) Participaciones del gobierno en la propiedad de la entidad.

(d) Las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41 *Agricultura*.

Definiciones

3 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Gobierno **se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.**

Ayudas gubernamentales **son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.**

Las *subvenciones del gobierno* son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad[2] .

Subvenciones relacionadas con activos **son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.**

---

1 Como parte de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 el Consejo modificó la terminología utilizada en esta Norma para ser congruente con las otras NIIF de la forma siguiente: (a) "ingreso imponible" se modificó por "ganancia imponible o pérdida fiscal", (b) "reconocido como ingreso/gasto" se modificó como "reconocido en el resultado", (c) "acreditado directamente a participaciones/patrimonio" se modificó por "reconocido fuera del resultado del periodo" y (d) "revisión de una estimación contable" se modificó por "cambio en una estimación contable".

2 Véase también la Interpretación SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*.

Subvenciones relacionadas con los ingresos **son las subvenciones del gobierno distintas de aquéllas que se relacionan con activos.**

Préstamos condonables **son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.**

Valor razonable **es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

4 Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

5 Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo, al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones. En primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia. En segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la cual la entidad se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo sobre el que se informa. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros periodos anteriores, e incluso con los de otras entidades.

6 Las subvenciones del gobierno son, a veces, conocidas con otros nombres, tales como subsidios, transferencias o primas.

Subvenciones del gobierno

7 **Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:**

(a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y

(b) se recibirán las subvenciones.

8 Una subvención del gobierno no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

9 La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

10 Un préstamo condonable, proveniente del sector público, se trata como una subvención cuando existe razonable seguridad de que la entidad cumplirá los términos exigidos para la condonación del mismo.

10A El beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés inferior a la del mercado se trata como una subvención del gobierno. El préstamo se reconocerá y medirá de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. El beneficio de la tasa de interés inferior a la del mercado se medirá como la diferencia entre el importe en libros inicial del préstamo determinado conforme a la NIIF 9 y el importe recibido. El beneficio se contabiliza de acuerdo con esta Norma. Al identificar los costos que pretenden compensar los beneficios del

préstamo, la entidad debe tener en cuenta las condiciones y obligaciones que hayan sido cumplidas, o deban cumplirse.

11 Una vez reconocida la subvención del gobierno, todo eventual pasivo contingente o activo contingente relacionado con ella sería tratado de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

12 **Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.**

13 Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos.

14 Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:

(a) Las subvenciones del gobierno son un recurso financiero y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado del periodo para compensar las partidas de gastos que financian. Puesto que no se espera su devolución, estas subvenciones deben reconocerse fuera del resultado del periodo.

(b) Resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno en el resultado del periodo, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el gobierno sin que tengan relación con costo alguno.

15 Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:

(a) Puesto que las subvenciones del gobierno se reciben de una fuente distinta a los accionistas, no deben reconocerse directamente en el patrimonio, sino que deben reconocerse en los resultados durante los periodos adecuados.

(b) Las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones. Por lo tanto, deben reconocerse a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

(c) Puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos son gastos, resulta lógico tratar a las subvenciones del gobierno, que son una extensión de las políticas fiscales, en el resultado del periodo.

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

17 En la mayoría de los casos, los periodos a lo largo de los cuales una entidad reconoce los costos o gastos relacionados con la subvención del gobierno se pueden establecer con facilidad. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se contabilizarán en el resultado del mismo periodo que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos que se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos.

18 Las subvenciones relacionadas con activos que no se deprecian pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones, y así, se reconocerán en el resultado de los periodos que soporten los costos necesarios para cumplir con dichas obligaciones. Por ejemplo, una subvención para terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos, y podría ser apropiado reconocerla en resultados a lo largo de la vida útil de dicho edificio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

19 A veces, las subvenciones se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o fiscales, y para conseguirlas es necesario cumplir un cierto número de condiciones. En estos casos, es necesaria la identificación cuidadosa de las condiciones que dan lugar a los costos y gastos, para determinar los periodos sobre los cuales las subvenciones serán imputadas como ingresos. Puede ser apropiado distribuir parte de las subvenciones con arreglo a una base y parte con arreglo a otra diferente.

20 **Una subvención del gobierno a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado del periodo en que se convierta en exigible.**

21 En ciertas circunstancias, una subvención del gobierno puede concederse con el propósito de dar apoyo financiero inmediato a una entidad, más que como incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos. Estas subvenciones pueden estar destinadas a una entidad en concreto, y no a una categoría concreta de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar el reconocimiento de las subvenciones en el resultado del periodo en el que la entidad cumpla las condiciones para recibirla, revelando la correspondiente información para asegurar de que su efecto se comprenda claramente.

22 Una subvención del gobierno puede resultar exigible por una entidad como compensación de gastos o pérdidas incurridos en periodos anteriores. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del periodo en el que sean exigibles, y se revelará la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.

Subvenciones no monetarias del gobierno

23 Las subvenciones del gobierno pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso de la entidad. En estas circunstancias, es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en recoger las subvenciones y los activos relacionados por importes nominales simbólicos.

Presentación de las subvenciones relacionadas con activos

24 **Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.**

25 Se consideran alternativas aceptables para la presentación de subvenciones (o partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos dos métodos diferentes de presentación en los estados financieros.

26 Un método reconoce las subvenciones como ingreso diferido, que se reconoce en resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.

27 El otro método deduce la subvención al calcular el importe en libros del correspondiente activo. La subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto por depreciación.

28 La adquisición de activos y la recepción de las subvenciones relacionadas con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la entidad. Por esta razón, y en orden a mostrar la inversión

bruta en activos, tales movimientos se revelan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos correspondientes, a efectos de su presentación en el estado de situación financiera.

Presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos

29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos se presentan como parte del resultado del periodo ya sea de forma separada o bajo denominaciones generales tales como "Otros ingresos"; alternativamente, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.

29A [Eliminado]

30 Los que defienden el primer método argumentan que resulta inapropiado compensar ingresos y gastos, y que la separación de las subvenciones y los gastos correspondientes facilita la comparación con otros gastos no afectados por las subvenciones. En favor del segundo método se argumenta que las entidades no habrían incurrido en los gastos en cuestión de no contar con las subvenciones y, por tanto, la presentación puede resultar equívoca si no se hace compensando gastos y subvenciones.

31 Uno y otro método se consideran aceptables para la presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos. Para la adecuada comprensión de los estados financieros, puede ser necesario revelar la existencia de las subvenciones. Además, normalmente es adecuado y conveniente revelar el efecto que las subvenciones tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos, en los que se requiera presentación separada.

Devolución de subvenciones del gobierno

32 **Una subvención del gobierno que se convierta en reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). La devolución de una subvención relacionada con los ingresos tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido no amortizado contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. La devolución de una subvención relacionada con un activo se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiera reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.**

33 Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subvenciones relacionadas con activos pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos importes en libros de los activos.

Ayudas gubernamentales

34 Si bien excluidas de la definición de subvenciones del gobierno en el párrafo 3, existen ciertas modalidades de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar razonablemente un valor, y otras en forma de transacciones con el gobierno que no pueden ser distinguidas de las operaciones comerciales normales de la entidad.

35 Ejemplos de ayudas que no pueden valorarse razonablemente son los servicios de asistencia técnica o comercial, y la prestación de garantías. Un ejemplo de ayuda gubernamental, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la entidad, es toda política de aprovisionamientos de los gobiernos, que sea la causa directa de una parte de las ventas de la entidad. La existencia de beneficios en tales casos puede ser incuestionable, pero cualquier intento para separar las actividades comerciales de la ayuda gubernamental podría resultar arbitrario.

36 Las peculiaridades del beneficio, en los anteriores ejemplos, pueden requerir revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas, si ello fuera necesario, para la correcta comprensión de los estados financieros.

37 [Eliminado]

38 Para la presente Norma, las ayudas gubernamentales no incluyen el suministro de infraestructura para mejora de la red de comunicación y transporte, ni la provisión de mejores medios como, por ejemplo, el riego o una red de acequias, siempre que tales instalaciones estén disponibles normalmente para provecho de toda la comunidad local.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

39 **Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:**

(a) **las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;**

(b) **la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se hayan beneficiado directamente las entidades; y**

(c) **las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan reconocido.**

Disposiciones transitorias

40 **Toda entidad que adopte por primera vez esta Norma:**

(a) **cumplirá con las exigencias contenidas en ella en cuanto a información a revelar, donde sean aplicables; y**

(b) **una u otra de las siguientes informaciones:**

(i) **ajustará sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8; o**

(ii) **aplicará las disposiciones contables de la Norma solamente a las subvenciones o partes de subvenciones a recibir o reembolsar después de la fecha de vigencia de la misma.**

Fecha de vigencia

41 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.

42 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además añadió el párrafo 29A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

43 Se eliminó el párrafo 37 y se añadió el párrafo 10A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los préstamos del gobierno recibidos en los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

44 [Eliminado]

45 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 3. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

46 *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 29 y eliminó el párrafo 29A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).

47 [Eliminado]

48 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 10A y eliminó los párrafos 44 y 47. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 21
Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Objetivo

1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

2 Los principales problemas que se presentan son la tasa o tasas de cambio a utilizar, así como la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

Alcance

3 Esta Norma se aplicará[1] :

(a) al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, excepto las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

(b) al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación o por el método de la participación; y

(c) al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

4 La NIIF 9 se aplica a muchos derivados en moneda extranjera y, por tanto, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no están dentro del alcance de la NIIF 9 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), entran dentro del alcance de esta Norma. Además, esta Norma se aplica cuando la entidad convierte los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.

5 Esta Norma no es aplicable a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. La NIIF 9 es aplicable a la contabilidad de coberturas.

6 Esta Norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera, y establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan ser calificados como conformes con las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF). También se especifica la información a revelar, en el caso de conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla los anteriores requerimientos.

7 Esta Norma no se aplicará a la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*).

Definiciones

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Diferencia de cambio **es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.**

Un grupo **es una controladora y todas sus subsidiarias.**

Inversión neta en un negocio en el extranjero **es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.**

Moneda de presentación **es la moneda en que se presentan los estados financieros.**

---

1 Véase también la SIC-7 *Introducción al Euro*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Moneda extranjera (o divisa) **es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.**

Moneda funcional **es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.**

Negocio en el extranjero **es toda entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.**

Partidas monetarias **son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.**

Tasa de cambio **es la relación de cambio entre dos monedas.**

Tasa de cambio de cierre **es la tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.**

Tasa de cambio de contado **es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.**

Valor razonable **es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

Desarrollo de las definiciones

Moneda funcional

9 El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

(i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

(ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

(b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

10 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

(a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).

(b) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

11 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o acuerdo conjunto):

(a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación descrita es cuando el negocio en el extranjero sólo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación descrita se produce cuando el negocio acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.

(b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.

(c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

(d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

12 Cuando los indicadores descritos arriba sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos

económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la gerencia concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 9, antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 10 y 11, que han sido diseñados para suministrar evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.

13 La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

14 Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. La entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

Inversión neta en un negocio en el extranjero

15 Una entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca, en un futuro previsible, la partida es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 32 y 33. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

15A Una entidad que tiene una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero descrito en el párrafo 15 puede ser cualquier subsidiaria del grupo. Por ejemplo, una entidad tiene dos subsidiarias, A y B. La Subsidiaria B es un negocio en el extranjero. La Subsidiaria A concede un préstamo a la Subsidiaria B. El préstamo por cobrar por A de la Subsidiaria B sería parte de la inversión neta de la entidad en la Subsidiaria B si el pago del préstamo no estuviera planeado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. Esto también sería cierto si la Subsidiaria A fuera en sí misma un negocio en el extranjero.

Partidas monetarias

16 La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: pensiones y otros beneficios a empleados que se pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo pasivos por arrendamiento; y dividendos en efectivo que se hayan reconocido como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) por ese contrato sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; la plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activos por derecho de uso; así como los suministros que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.

Resumen del enfoque requerido por esta Norma

17 Al preparar los estados financieros, cada entidad—ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (tal como una controladora) o un negocio en el extranjero (tal como una subsidiaria o sucursal)—determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 9 a 14. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional, e informará de los efectos de esta conversión, de acuerdo con los párrafos 20 a 37 y 50.

18 Muchas entidades que presentan estados financieros están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una controladora y una o más subsidiarias). Algunos tipos de entidades, sean o no miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o acuerdos conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la situación financiera de cada entidad individual, incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

19 Esta Norma permite asimismo, a una entidad aislada que prepare estados financieros, o bien a una entidad que prepare estados financieros separados de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, sus resultados y su situación financiera se convertirán a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

20 Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquéllas en que la entidad:

(a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;

(b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o

(c) adquiere o dispone de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.

22 La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo un tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

23 Al final de cada periodo sobre el que se informa:

(a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;

(b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable.

24 Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras Normas que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

25 El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, el importe en libros de los inventarios es el menor entre el costo y el valor neto realizable de acuerdo con la NIC 2 *Inventarios*. De forma similar, y de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, el importe en libros de un activo, para el que exista un indicio de deterioro es el menor entre su importe en libros, anterior a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro, y su importe recuperable. Cuando la partida en cuestión sea un activo no monetario, medido en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

(a) el costo o importe en libros, según lo que resulte apropiado, convertidos a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, a la tasa de cambio a la fecha de la transacción para una partida que se mida en términos de costo histórico), y

(b) el valor neto realizable o el importe recuperable, según lo que resulte apropiado, convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese valor (por ejemplo, a la tasa de cambio de cierre al final del periodo sobre el que se informa).

El efecto de esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

26 Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, la tasa a utilizar será la primera que se fije en una fecha posterior, en la que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

27 Como se ha señalado en los párrafos 3(a) y 5, la NIIF 9 es aplicable a la contabilización de coberturas para partidas en moneda extranjera. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento para diferencias de cambio establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIIF 9 requiere que las diferencias de cambio de partidas monetarias que cumplan los requisitos para ser instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo, se reconozcan inicialmente en otro resultado integral, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.

28 Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

29 Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo. No obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

30 Cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en los resultados del periodo, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en los resultados del periodo.

31 Otras NIIF requieren el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado integral. Por ejemplo, la NIC 16 requiere el reconocimiento en otro resultado integral de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en otro resultado integral.

32 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 15), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y reclasificadas de patrimonio a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

33 Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 28. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 28 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reconocidas en otro resultado integral, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad

que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado o contabilizado según el método de la participación).

34 Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional, y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26. Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias, que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

Cambio de moneda funcional

35 **Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.**

36 Como se ha señalado en el párrafo 13, la moneda funcional de la entidad ha de reflejar las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda, que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

37 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente en otro resultado global de acuerdo con los párrafos 32 y 39(c), no se reclasificarán de patrimonio al resultado hasta la disposición del negocio en el extranjero.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

38 La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados.

39 **Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:**

(a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;

(b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y

(c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

40 Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio promedio del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39(c) proceden de:

(a) La conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre.

(b) La conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas, surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de las participaciones no controladoras en el estado consolidado de situación financiera.

42 **Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:**

(a) **todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando**

(b) **los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).**

43 **Cuando la moneda funcional de la entidad se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, reexpresará sus estados financieros antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 42, de acuerdo con la NIC 29, excepto las cifras comparativas en el caso de conversión a la moneda de una economía no hiperinflacionaria [véase el apartado (b) del párrafo 42]. Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria, y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29, utilizará como costos históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad deje de hacer la citada reexpresión.**

Conversión de un negocio en el extranjero

44 Al convertir a una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 45 a 47, además de lo establecido en los párrafos 38 a 43.

45 La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo, la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la NIIF 10 *Consolidación de Estados Financieros*). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado, o si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.

46 Cuando los estados financieros del negocio en el extranjero y de la entidad que informa son de fechas diferentes, es frecuente que aquél prepare estados financieros adicionales con la misma fecha que ésta. Cuando no sea así, la NIIF 10 permite la utilización de fechas de presentación diferentes, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses, y que se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos entre las fechas de referencia. En tal caso, los activos y pasivos del negocio en el extranjero se convertirán a la tasa de cambio de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa del negocio en el extranjero. Se practicarán también los pertinentes ajustes por las variaciones significativas en las tasas de cambio hasta el final del periodo sobre el que se informa de la entidad que informa, de acuerdo con la NIIF 10. Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

47 **Tanto la plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que**

se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 39 y 42.

Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero

48 **En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, deberá reclasificarse del patrimonio al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o pérdida de la disposición [véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)].**

48A Además de la disposición de toda la participación de una entidad en un negocio en el extranjero, lo siguiente se contabilizará como disposición:

(a) cuando la disposición parcial involucra la pérdida del control de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, independientemente de si la entidad conserva una participación no controladora en su antigua subsidiaria después de la disposición parcial; y

(b) cuando la participación conservada después de la disposición parcial de una participación en un acuerdo conjunto o una disposición parcial de una participación en una asociada que incluye un negocio en el extranjero es un activo financiero que incluye un negocio en el extranjero.

48B En la disposición de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, el importe acumulado de diferencias de cambio relacionadas con ese negocio en el extranjero que haya sido atribuido a las participaciones no controladoras deberá darse de baja en cuentas, pero no deberán reclasificarse a resultados.

48C **En la disposición parcial de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral a las participaciones no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad reclasificará a resultados solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral.**

48D Una disposición parcial de la participación de una entidad en un negocio en el extranjero es cualquier reducción de la participación de una entidad como propietaria en un negocio en el extranjero, excepto aquellas reducciones incluidas en el párrafo 48A que se contabilizan como disposiciones.

49 Una entidad puede disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante su venta, liquidación, devolución del capital aportado o abandono total de la entidad o de parte de la misma. Una rebaja del importe en libros de un negocio en el extranjero, debido a sus propias pérdidas o a un deterioro de valor reconocido por el inversor, no constituye una disposición parcial. Por consiguiente, en el momento de una rebaja de valor no se reclasificará en resultados parte alguna de las ganancias o pérdidas por cambio en moneda extranjera reconocidas en otro resultado integral.

Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio

50 Las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio en las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como las diferencias por conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad (incluyendo también un negocio en el extranjero) a una moneda diferente, pueden tener efectos impositivos. Para contabilizar estos efectos impositivos se aplicará la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Información a revelar

51 **En los párrafos 53 y 55 a 57, las referencias a la "moneda funcional" se entienden realizadas, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.**

52 **Una entidad revelará:**

(a) **el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9; y**

(b) **las diferencias de cambio netas reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

53 **Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho será puesto de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.**

54 **Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.**

55 **Cuando una entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, señalará que sus estados financieros son conformes con las NIIF, solo si cumplen con todos los requerimientos de las NIIF, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.**

56 En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requerimientos del párrafo 55. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las NIIF, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 57.

57 **Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumple los requerimientos del párrafo 55:**

(a) **identificará claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que cumple con las NIIF;**

(b) **revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y**

(c) **revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.**

Fecha de vigencia y transición

58 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

58A *Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* (Modificación a la NIC 21), emitida en diciembre de 2005, añadió el párrafo 15A y modificó el párrafo 33. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada.

59 Una entidad aplicará de forma prospectiva el párrafo 47 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del periodo contable en que esta Norma se adopte por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 47 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. Para las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva, pero que hayan ocurrido antes de la fecha de primera aplicación de esta Norma, la entidad no deberá reexpresar los periodos anteriores y, en consecuencia, en tal caso, podrá considerar la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable derivados de la adquisición, como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, en este último caso, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando la tasa de cambio de la fecha de adquisición.

60 Todos los demás cambios contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

60A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 27, 30 a 33, 37, 39, 41, 45, 48 y 52. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

60B La NIC 27 (modificada en 2008) añadió los párrafos 48A a 48D y modificó el párrafo 49. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

60C [Eliminado]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

60D El párrafo 60B fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.

60E [Eliminado]

60F La NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44 a 46 y 48A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

60G La NIIF 13, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del párrafo 8 y modificó el párrafo 23. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

60H *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 39. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

60I [Eliminado]

60J La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 5, 27 y 52 y eliminó los párrafos 60C, 60E y 60I. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

60K La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 16. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

61 Esta Norma deroga la NIC 21 *Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio en Moneda Extranjera* (revisada en 1993).

62 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-11 *Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Debidas a Devaluaciones Muy Importantes*;

(b) SIC-19 *Moneda de los Estados Financieros—Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29*; y

(c) SIC-30 *Moneda de los Estados Financieros—Conversión desde la Moneda de Medición a la Moneda de Presentación*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 23
Costos por Préstamos

Principio básico

1 **Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.**

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará por una entidad en la contabilización de los costos por préstamos.**

3 Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, del patrimonio incluido el capital preferente no clasificado como pasivo.

4 No se requiere que una entidad aplique esta Norma a los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de:

(a) un activo apto medido al valor razonable, por ejemplo un activo biológico dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*; o

(b) inventarios que sean manufacturados, o producidos de cualquier otra forma, en grandes cantidades de forma repetitiva.

Definiciones

5 **Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:**

Son *costos por préstamos* los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Un *activo apto* es aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

6 Los costos por préstamos pueden incluir:

(a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe la NIIF 9;

(b) [eliminado]

(c) [eliminado]

(d) intereses relativos a pasivos por arrendamiento reconocidos de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*; y

(e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

7 Dependiendo de las circunstancias, cualquiera de los siguientes podrían ser activos aptos:

(a) inventarios

(b) fábricas de manufactura

(c) instalaciones de producción eléctrica

(d) activos intangibles

(e) propiedades de inversión

(f) plantas productoras.

Los activos financieros, y los inventarios que son manufacturados, o producidos de cualquier otra forma en periodos cortos no son activos aptos. Los activos que ya están listos para el uso al que se les destina o para su venta no son activos aptos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reconocimiento

8 **Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.**

9 Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se incluyen en el costo de dichos activos. Estos costos por préstamos se capitalizan, como parte del costo del activo, siempre que sea probable que den lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad. Cuando una entidad aplique la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, reconocerá como un gasto la parte de los costos por préstamos que compensa la inflación durante el mismo periodo, de acuerdo con el párrafo 21 de dicha Norma.

Costos por préstamos susceptibles de capitalización

10 Los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, son aquellos costos por préstamos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado un desembolso en el activo correspondiente. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados.

11 Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y activos aptos, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esta dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades utiliza una gama variada de instrumentos de deuda para obtener financiación a diferentes tasas de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y cuando se producen fluctuaciones en las tasas de cambio. Como resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto puede resultar difícil, y se requiere la utilización del juicio profesional para realizarla.

12 **En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los mismos susceptibles de capitalización como los costos por préstamos reales en los que haya incurrido por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de tales fondos.**

13 Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, podría suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en los correspondientes costos por préstamos, antes de que los mismos sean usados total o parcialmente para hacer desembolsos en el activo en cuestión. En estas circunstancias, la totalidad o una parte de los fondos a menudo se invierten temporalmente a la espera de efectuar los desembolsos correspondientes en el citado activo apto. Para determinar la cuantía de los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados durante un periodo, se deducirá de los costos por préstamos incurridos cualquier rendimiento obtenido por tales fondos.

14 **En la medida en que los fondos de una entidad procedan de préstamos genéricos y los utilice para obtener un activo apto, la misma determinará el importe de los costos susceptibles de capitalización aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a todos los préstamos recibidos por la entidad pendientes durante el periodo. Sin embargo, una entidad excluirá de este cálculo los costos por préstamos aplicables a préstamos específicamente acordados para financiar un activo apto hasta que se completen sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para su uso previsto o venta. El importe de los costos por préstamos que una entidad capitaliza durante el periodo, no excederá del total de costos por préstamos en que se ha incurrido durante ese mismo periodo.**

15 En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus subsidiarias al calcular el promedio ponderado de los costos por préstamos; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada subsidiaria, un promedio ponderado de los costos por préstamos atribuibles a sus propios préstamos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable

16 Cuando el importe en libros o el costo final del activo apto exceda a su importe recuperable o a su valor neto realizable, el importe en libros se reducirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas. En ciertos casos, el importe reducido o dado de baja se recupera y se puede reponer, de acuerdo con las citadas Normas.

Inicio de la capitalización

17 **Una entidad comenzará la capitalización de los costos por préstamos como parte de los costos de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez todas y cada una de las siguientes condiciones:**

(a) incurre en desembolsos en relación con el activo;

(b) incurre en costos por préstamos; y

(c) lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.

18 Los desembolsos relativos a un activo apto incluyen únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que devenguen intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidos en relación con el activo (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*). El importe en libros promedio del activo durante un periodo, incluyendo los costos por préstamos capitalizados anteriormente, constituye por lo general una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

19 Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción, propiamente dicha, tales como las actividades asociadas con la obtención de permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por ejemplo, los costos por préstamos en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por préstamos en que se incurre mientras los terrenos adquiridos para construir sobre ellos se mantienen inactivos, sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

20 **Una entidad suspenderá la capitalización de los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos periodos se extienden en el tiempo.**

21 Una entidad puede incurrir en costos por préstamos durante un periodo extenso en el que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar un activo para su uso deseado o para su venta. Estos costos son de tenencia de activos parcialmente terminados y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, una entidad no interrumpirá normalmente la capitalización de los costos por préstamos durante un periodo si se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco suspenderá la capitalización de costos por préstamos cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo disponible para su uso previsto o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el periodo en que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, si tal nivel es normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Fin de la capitalización

22 **Una entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta.**

23 Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

24 **Cuando una entidad complete la construcción de un activo apto por partes, y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúa la construcción de las restantes, dicha entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su uso al que está destinada o para su venta.**

25 Un parque industrial que comprenda varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Un ejemplo de activo apto que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en las distintas partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción de acero.

Información a revelar

26 **Una entidad revelará:**

(a) **el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo; y**

(b) **la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización.**

Disposiciones transitorias

27 **Si la aplicación de esta Norma representa un cambio en su política contable, una entidad aplicará la Norma a los costos por préstamos relacionados con los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización sea la fecha de entrada en vigor o posterior.**

28 **Sin embargo, una entidad puede designar cualquier fecha anterior a la de su entrada en vigor y aplicar la Norma a los costos por préstamos relacionados con todos los activos aptos para los que la fecha de inicio de la capitalización sea dicha fecha u otra posterior.**

28A *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, modificó el párrafo 14. Una entidad aplicará esas modificaciones a los costos por préstamos que tengan lugar a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez esas modificaciones.

Fecha de vigencia

29 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Norma desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.

29A El párrafo 6 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

29B La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

29C La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

29D *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, modificó el párrafo 14 y añadió el párrafo 28A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 23 (revisada en 1993)

30 Esta Norma deroga a la NIC 23 *Costos por Préstamos* revisada en 1993.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 24
Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes.

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará en:**

(a) **la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas;**

(b) **la identificación de saldos pendientes, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas;**

(c) **la identificación de las circunstancias en las que se requiere revelar información sobre los** apartados (a) y (b); **y**

(d) **la determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.**

3 **Esta Norma requiere revelar información sobre las relaciones entre partes relacionadas, transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, en los estados financieros consolidados y separados de una controladora o inversores con control conjunto de una participada o influencia significativa sobre esta, presentados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* o la NIC 27 *Estados Financieros Separados*. Esta norma también se aplicará a los estados financieros individuales.**

4 Las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo se revelarán en los estados financieros de la entidad. Las transacciones y saldos pendientes entre partes relacionadas intragrupo se eliminarán, excepto las que ocurran entre una entidad de inversión y sus subsidiarias medidas al valor razonable con cambios en resultados, en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

Propósito de la información a revelar sobre las partes relacionadas

5 Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, las entidades frecuentemente llevan a cabo parte de sus actividades a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En esas circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada a través de la presencia de control, control conjunto o influencia significativa.

6 La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre los resultados y la situación financiera de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no podrían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su controladora al costo, podría no hacerlo en esas condiciones a otro cliente. También, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes que entre partes carentes de relación.

7 Los resultados y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades. La mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a las transacciones de la entidad con otras partes. Por ejemplo, una subsidiaria puede terminar sus relaciones con otra entidad ajena al grupo, con la que mantenga lazos comerciales, en el momento de la adquisición por su controladora de otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de actividad que la tercera anterior ajena al grupo. De forma alternativa, una de las partes puede abstenerse de actuar debido a la influencia significativa ejercida por la otra parte -por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de su controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.

8 Por estas razones, el conocimiento de las transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, y relaciones de una entidad con partes relacionadas podría afectar a la evaluación de sus operaciones por los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Definiciones

9 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Una *parte relacionada* es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada "la entidad que informa").

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;

(ii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o

(iii) es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.

(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

(i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

(ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

(iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.

(iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

(viii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

Una *transacción entre partes relacionadas* es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.

Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia de los que se podría esperar que influyeran en esa persona, o fueran influidos por ella, en sus relaciones con la entidad e incluyen:

(a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

(b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y

(c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad.

Remuneraciones incluyen todos los beneficios a los empleados (tal como se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) incluyendo los beneficios a los empleados a los que es aplicable la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*. Los beneficios a los empleados comprenden todas las formas de contraprestación pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen las contraprestaciones pagadas en nombre de la controladora de la entidad con respecto a la entidad. Las remuneraciones comprenden:

(a) los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social, ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al final del periodo), y beneficios no monetarios (tales como atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios subvencionados o gratuitos) para los empleados actuales;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) beneficios post-empleo, tales como pensiones y otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo;

(c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio o sabáticas, jubileos u otros beneficios después de un largo tiempo de servicio, los beneficios por incapacidad prolongada y, si no deben pagarse totalmente dentro de los doce meses siguientes al final del periodo, la participación en ganancias, incentivos y la compensación diferida;

(d) beneficios por terminación; y

(e) pagos basados en acciones.

***Personal clave de la gerencia* son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier director o administrador (sea o no ejecutivo) de esa entidad.**

***Gobierno* se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.**

Una *parte relacionada del gobierno* es una entidad que está controlada, controlada conjuntamente o influida de forma significativa por un gobierno.

Los términos "control" y "entidad de inversión", "control conjunto" e "influencia significativa" están definidos en las NIIF 10, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* respectivamente y se utilizan en esta Norma con los significados especificados en dichas NIIF.

10 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, se ha de prestar atención a la esencia de la relación, y no solamente a su forma legal.

11 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

(a) Dos entidades por el mero hecho de tener en común un director o administrador u otro miembro del personal clave de la gerencia o porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tenga influencia significativa sobre la otra entidad.

(b) Dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de tener control conjunto sobre el negocio conjunto.

(c)

(i) proveedores de financiación;

(ii) sindicatos;

(iii) entidades de servicios públicos; y

(iv) departamentos y agencias de un gobierno que no controla, controla conjuntamente o influye de forma significativa a la entidad que informa.

Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).

(d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que una entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

12 En la definición de una parte relacionada, una asociada incluye subsidiarias de la asociada y un negocio conjunto incluye subsidiarias del negocio conjunto. Por ello, por ejemplo, una subsidiaria de la asociada y el inversor que tiene influencia significativa sobre la asociada están relacionados mutuamente.

Información a revelar

Todas las entidades

13 **Deberán revelar las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias independientemente de si ha habido transacciones entre ellas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última elaborasen estados financieros consolidados disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora más alta que lo haga.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

14 Para permitir que los usuarios de los estados financieros se formen una opinión sobre los efectos que las relaciones entre partes relacionadas tienen sobre la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre partes relacionadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre las partes relacionadas.

15 El requerimiento de revelar las relaciones entre partes relacionadas que tienen lugar entre una controladora y sus subsidiarias es adicional a los requerimientos de información a revelar contenidos en la NIC 27 y la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.*

16 El párrafo 13 hace referencia a la siguiente controladora más alta. Esta es la primera controladora en el grupo por encima de la controladora inmediata que elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público.

17 Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:

(a) beneficios a los empleados a corto plazo;

(b) beneficios post-empleo;

(c) otros beneficios a largo plazo;

(d) beneficios por terminación; y

(e) pagos basados en acciones.

17A Si una entidad obtiene servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad ("entidad de gestión"), no se le requerirá que aplique los requerimientos del párrafo 17 a la compensación pagada o por pagar por la entidad de gestión a los empleados o administradores de la entidad de gestión.

18 Si una entidad ha tenido transacciones con partes relacionadas durante los periodos cubiertos por los estados financieros, ésta revelará la naturaleza de la relación con la parte relacionada, así como información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos necesarios para que los usuarios comprendan el efecto potencial del parentesco sobre los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los del párrafo 17. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:

(a) el importe de las transacciones;

(b) el importe de los saldos pendientes, incluyendo compromisos, y:

(i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y

(ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;

(c) estimaciones por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y

(d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

18A Se revelarán los importes incurridos por la entidad para la provisión de servicios de personal clave de la gerencia que se presten por una entidad de gestión separada.

19 La información a revelar requerida por el párrafo 18 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:

(a) la controladora;

(b) entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;

(c) subsidiarias;

(d) asociadas;

(e) negocios conjuntos en los que la entidad es un participante en el negocio conjunto;

(f) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y

(g) otras partes relacionadas.

20 La clasificación de los importes de las cuentas por pagar y por cobrar de partes relacionadas, según las diferentes categorías requeridas por el párrafo 19, constituye una extensión de los requerimientos de información a revelar por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* para la información presentada en el estado de situación financiera o en las notas. Las categorías se han ampliado con el fin de proporcionar un desglose más completo de los saldos relativos a partes relacionadas, y se aplican a las transacciones con estas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

21 Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelan si se han producido con una parte relacionada:

(a) compras o ventas de bienes (terminados o no);

(b) compras o ventas de inmuebles y otros activos;

(c) prestación o recepción de servicios;

(d) arrendamientos;

(e) transferencias de investigación y desarrollo;

(f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;

(g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);

(h) otorgamiento de garantías colaterales y avales;

(i) compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso concreto en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar[1] (reconocidos y sin reconocer); y

(j) la liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.

22 La participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes relacionadas [véase el párrafo 42 de la NIC 19 (modificada en 2011)].

23 Se revelará información de que las transacciones realizadas entre partes relacionadas se han llevado a cabo en condiciones de equivalencia a las de transacciones con independencia mutua entre las partes, sólo si dichas condiciones pueden ser justificadas.

24 Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse en total, a menos que su revelación por separado sea necesaria para comprender los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

Entidades relacionadas del gobierno

25 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 18 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

(a) un gobierno que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y

(b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

26 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 25, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 25:

(a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir control, control conjunto o influencia significativa);

(b) la siguiente información con suficiente detalle para permitir a los usuarios de los estados financieros de la entidad entender el efecto de las transacciones entre partes relacionadas en sus estados financieros:

(i) la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y

(ii) para otras transacciones que sean significativas de forma colectiva, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 21.

27 Al utilizar su juicio para determinar el nivel de detalle a revelar de acuerdo con los requerimientos del párrafo 26(b), la entidad que informa considerará la proximidad de la relación de la parte relacionada y otros factores relevantes para establecer el nivel de importancia de la transacción, tales como si:

---

1 La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define los contratos por ejecutar como aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de sus obligaciones, o en los que ambas partes han ejecutado parcialmente sus obligaciones en igual medida.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) es importante en términos de tamaño;

(b) se llevó a cabo en condiciones distintas a las de mercado;

(c) se realizó al margen de las operaciones diarias del negocio, tales como la compra y venta de negocios;

(d) se reveló a las autoridades reguladoras o de supervisión;

(e) se informó a la alta dirección;

(f) se sometió a la aprobación de los accionistas.

Fecha de vigencia y transición

28 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite la aplicación anticipada de la Norma completa o de la exención parcial de los párrafos 25 a 27 para las entidades relacionadas del gobierno. Si una entidad aplicase esta Norma completa o esa exención parcial para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho.

28A La NIIF 10, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIIF 12, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 3, 9, 11(b), 15, 19(b) y (e) y 25. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12.

28B El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 4 y 9. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

28C El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 9 y añadió los párrafos 17A y 18A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 24 (2003)

29 Esta Norma sustituye a la NIC 24 *Información sobre Partes Relacionadas* (revisada en 2003).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 26
Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro

Alcance

1 **Esta Norma se aplica a los estados financieros de planes de beneficio por retiro cuando éstos se preparan.**

2 Los planes de beneficio por retiro son conocidos, en ocasiones, con otros nombres, tales como "planes de pensiones", "sistemas complementarios de prestaciones por jubilación" o "planes de beneficios por retiro". Los planes de beneficio por retiro se consideran, en la Norma, como entidades diferentes de los empleadores y de las personas que participan en dichos planes. El resto de las Normas son aplicables a las informaciones procedentes de los planes de beneficio por retiro, en la medida en que no queden derogadas por la presente Norma.

3 Esta Norma trata de la contabilidad y la información a presentar, por parte del plan, a todos los participantes como grupo. No se ocupa, por el contrario de las informaciones a los individuos participantes acerca de sus derechos adquiridos sobre el plan.

4 La NIC 19 *Beneficios a los Empleados* se refiere a la determinación del costo de los beneficios por retiro, en los estados financieros de los empleadores que tienen establecido un plan. Por tanto, esta Norma complementa la citada NIC 19.

5 Los planes de beneficio por retiro pueden ser de aportaciones definidas o de beneficios definidos. Muchos de ellos exigen la creación de fondos separados, que pueden o no tener personalidad jurídica independiente, así como pueden o no tener fideicomisarios que reciben las aportaciones y pagan los beneficios por retiro. La presente Norma es de aplicación con independencia de la creación del fondo separado o de la existencia de fideicomisarios.

6 Los planes de beneficio por retiro cuyos activos han sido invertidos en una compañía de seguros, están sometidos a las mismas obligaciones de contabilidad y capitalización que aquéllos donde las inversiones se administran privadamente. Por consiguiente, estos planes quedan dentro del alcance de esta Norma, a menos que el contrato con la compañía de seguros se haya hecho en nombre de un participante específico o de un grupo de participantes, y la obligación sobre los beneficios por retiro recaiga exclusivamente sobre la citada compañía.

7 La presente Norma no se ocupa de otros tipos de ventajas sociales de los empleados tales como las indemnizaciones por despido, los acuerdos de remuneración diferida, las gratificaciones por ausencia prolongada, los planes de retiro anticipado o de reestructuración de plantilla, los programas de seguros de enfermedad y de previsión colectiva o los sistemas de bonos a los trabajadores. También se excluyen del alcance de la Norma los programas de seguridad social del gobierno.

Definiciones

8 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

***Planes de beneficio por retiro* son acuerdos en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a sus empleados, en el momento de terminar sus servicios o después (ya sea en forma de renta periódica o como pago único), siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales de la entidad.**

***Planes de aportaciones definidas* son planes de beneficio por retiro en los que las cantidades a pagar como beneficios se determinan en función de las cotizaciones al fondo y de los rendimientos de la inversión que el mismo haya generado.**

***Planes de beneficios definidos* son planes de beneficio por retiro en los que las cantidades a pagar en concepto de beneficios se determinan por medio de una fórmula, normalmente basada en los salarios de los empleados, en los años de servicio o en ambas cosas a la vez.**

***Financiación* mediante un fondo es el proceso de transferencia de los activos del plan a una entidad separada (el *fondo*), con cuyo patrimonio se cubre el pago de las obligaciones derivadas del plan de beneficio por retiro.**

Para los propósitos de la presente Norma, se usan también los siguientes términos con el significado que a continuación se detalla:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Participantes **son los miembros del plan de beneficio por retiro y otras personas que tienen derecho a prestaciones en virtud de las condiciones del plan.**

Activos netos disponibles para el pago de beneficios **son los activos del plan menos las obligaciones del mismo diferentes del valor actuarial presente de los beneficios prometidos.**

Valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro **es, en un plan de beneficio por retiro, el valor presente de los pagos que se espera hacer a los empleados, antiguos y actuales, en razón de los servicios por ellos prestados hasta el momento.**

Beneficios irrevocables **son beneficios, derivados de las condiciones de un plan de beneficio por retiro, en los que el derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.**

9 Algunos planes de beneficio por retiro son financiados por personas distintas de los empleadores; esta Norma también es de aplicación a la información financiera sobre tales planes.

10 La mayoría de los planes de beneficio por retiro se basan en un acuerdo contractual. Algunos planes son informales, pero han adquirido un carácter obligatorio como resultado de costumbres establecidas por los empleadores. Mientras que ciertos planes permiten al empleador terminar, en algún momento, con todas las obligaciones derivadas de los mismos, normalmente es difícil para el empleador cancelar un plan si los empleados han de permanecer a su servicio. Las mismas bases de contabilidad e información financiera se aplican a los planes formales y a los informales.

11 Muchos planes de beneficios prevén el establecimiento de fondos independientes, a los que se entregan las cotizaciones y se reclaman las prestaciones. Estos fondos son administrados por terceras personas, que actúan de forma independiente en la gestión de los activos del fondo. Esas personas son denominadas fiduciarios en algunos países. El término fiduciario se utiliza en esta Norma para describir a estas personas, con independencia de la existencia jurídica de la fiducia.

12 Normalmente, los planes de beneficio por retiro pertenecen a uno de los dos tipos ya mencionados: planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos, teniendo cada uno sus propias características distintivas. Ocasionalmente pueden encontrarse planes con caracteres de ambos. Estos planes mixtos se consideran, para los propósitos de esta Norma, como planes de beneficios definidos.

Planes de aportaciones definidas

13 En la información procedente de un plan de aportaciones definidas, debe incluirse un estado de los activos netos para atender beneficios, así como una descripción de la política de capitalización.

14 Dentro de un plan de aportaciones definidas, la cuantía de los beneficios futuros a los participantes viene determinada por las aportaciones del empresario, del empleado o de ambos, junto con la eficiencia conseguida en la gestión del fondo y las rentas de las inversiones pertenecientes al mismo. El desembolso de las cotizaciones libera habitualmente al empleador de sus obligaciones con el fondo. Normalmente, no es necesario el asesoramiento de un profesional actuario, aunque tal asesoramiento se usa a veces para estimar los beneficios alcanzables en el futuro teniendo en cuenta las aportaciones actuales, así como los diversos niveles de aportaciones futuras y las ganancias que se consigan de las inversiones.

15 Los participantes están interesados en las actividades del plan en tanto que afectan directamente a los importes de los beneficios futuros. Los participantes, asimismo, están interesados en saber si las aportaciones han sido recibidas y si se ha ejercido el control apropiado para la protección de los derechos de los beneficiarios. El empleador, por su parte, está interesado en el funcionamiento eficiente y equitativo del fondo.

16 El objetivo de la información procedente de un plan de aportaciones definidas es el de dar cuenta, periódicamente, de la situación del plan y de los rendimientos de sus inversiones. Tal objetivo se alcanza usualmente suministrando información que comprenda los siguientes extremos:

(a) una descripción de las actividades más significativas del periodo y del efecto de cualesquiera cambios relativos al plan, así como a sus participantes, plazos y condiciones;

(b) estados demostrativos de las transacciones y del rendimiento de las inversiones en el periodo, así como la situación financiera del plan al final del periodo; y

(c) una descripción de la política de inversiones.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Planes de beneficios definidos

17 **La información proveniente de un plan de beneficios definidos debe contener la información reseñada en uno cualquiera de los siguientes apartados:**

(a) un estado que muestre:

(i) los activos netos para atender beneficios;

(ii) el valor actuarial presente de los beneficios prometidos, distinguiendo entre los beneficios irrevocables y los que no lo son; y

(iii) el superávit o déficit resultante; o

(b) un estado de los activos netos para atender beneficios incluyendo o bien:

(i) una nota en la que se revele el valor actuarial presente de los beneficios prometidos distinguiendo entre beneficios irrevocables y los que no lo son; o

(ii) una remisión al informe adjunto del actuario que contenga esta información.

Si no se ha preparado valoración actuarial en la fecha de la información, la valoración más reciente de que se disponga debe ser usada como base, revelando la fecha en que se hizo.

18 **Para los propósitos del párrafo 17, el valor actuarial presente de los beneficios definidos, debe basarse en los beneficios definidos en virtud del plan, teniendo en cuenta los servicios prestados hasta la fecha de la rendición de cuentas. El establecimiento de la cifra concreta se hará, ya sea en función de los salarios actuales o de los proyectados, con explícita indicación del método utilizado. Asimismo, debe revelarse el efecto de cualquier cambio en las suposiciones actuariales que puedan tener una incidencia significativa en el valor actuarial presente de los beneficios prometidos.**

19 **Los estados financieros explicarán la relación existente entre el valor actuarial presente de los beneficios prometidos y los activos netos para atender tales beneficios, así como de la política seguida para la capitalización de los beneficios prometidos.**

20 Dentro de un plan de beneficios definidos, el pago de los beneficios prometidos depende tanto de la situación financiera del plan y de la capacidad de los aportantes para realizar las aportaciones futuras, como del rendimiento de las inversiones del plan y de la eficiencia conseguida en la gestión del mismo.

21 En un plan de beneficios definidos, es necesario el asesoramiento periódico de un profesional actuario para evaluar la situación financiera del plan, revisar las suposiciones actuariales y hacer recomendaciones sobre los niveles que deben alcanzar las aportaciones futuras.

22 El objetivo de la información contable periódica, procedente de un plan de beneficios definidos, es dar cuenta de los recursos financieros y de las actividades del plan, datos que son útiles al evaluar las relaciones entre la acumulación de recursos y los beneficios satisfechos por el plan en cada momento. Este objetivo se alcanza, usualmente, suministrando información que comprenda los siguientes extremos:

(a) una descripción de las actividades más significativas del periodo y del efecto de cualesquiera cambios relativos al plan, así como a sus participantes, plazos y condiciones;

(b) estados demostrativos de las transacciones y del rendimiento de las inversiones en el periodo, así como la situación financiera del plan al final del periodo;

(c) información actuarial, ya sea presentada formando parte de los anteriores estados o por separado; y

(d) una descripción de la política de inversiones.

Valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos

23 El valor presente de los beneficios a realizar en virtud de un plan de jubilación puede ser calculado, y presentados los cálculos, ya sea en función de los niveles de salarios actuales, o de los proyectados al momento del retiro de los participantes.

24 Entre las principales razones que pueden apoyar la adopción del método de los salarios actuales, están las siguientes:

(a) el valor actuarial presente de los beneficios prometidos, esto es, la suma de los importes actualmente atribuibles a cada participante en el plan, el cual puede ser calculado con este método más objetivamente que usando el de los salarios proyectados, dado que implica un número menor de suposiciones valorativas;

(b) los incrementos en los beneficios correspondientes a un aumento en el salario se convierten en obligaciones para el plan en el momento de producirse el citado aumento; y

(c) usando salarios actuales, el importe del valor actuarial de los beneficios prometidos está más estrechamente relacionado con la cantidad a pagar si se produjese el cese o interrupción del plan.

25 Entre las principales razones que pueden apoyar la adopción del método de los salarios proyectados, están las siguientes:

(a) la información financiera debe prepararse sobre la base de la continuidad del plan, cualesquiera que sean las suposiciones y estimaciones a realizar;

(b) en el caso de planes según pagos finales, los beneficios se determinan en función de los salarios en el momento del retiro o en épocas cercanas al mismo, por lo cual es necesario hacer proyecciones de salarios, niveles de aportación y tasas de rendimiento de las inversiones; y

(c) el hecho de no incorporar proyecciones de salarios, cuando la mayoría de las capitalizaciones se fundamentan en este tipo de datos, puede dar como resultado que el plan aparezca, en la información presentada, como supercapitalizado cuando en realidad no lo está, o aparezca suficientemente dotado cuando en realidad está infracapitalizado.

26 Dentro de las informaciones provenientes del plan, se suministra el valor actuarial presente de los beneficios prometidos en función de los salarios corrientes, para indicar el importe de las obligaciones acumuladas (devengadas) hasta la fecha del informe. El valor actuarial presente de los beneficios prometidos en función de los salarios proyectados, se suministra para indicar el importe de las obligaciones potenciales en un régimen de gestión continuada, suposición que generalmente se toma como base para la capitalización. Además de presentar el valor actuarial presente de los beneficios prometidos, puede ser necesario dar una explicación suficiente para indicar claramente cuál es el contexto en el que debe ser leída e interpretada esta cifra. Esta explicación puede revestir la forma de información acerca de la capitalización planeada en el futuro y de la política de capitalización basada en las proyecciones de los salarios. Todo ello puede incluirse bien en la información financiera, bien en el informe del actuario.

Frecuencia de las evaluaciones actuariales

27 En muchos países las evaluaciones actuariales requieren una frecuencia no mayor de una vez cada tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utiliza la evaluación más reciente como base indicando la fecha en que fue realizada.

Contenido de los estados financieros

28 Para el caso de los planes de aportaciones definidas, la información se suministra utilizando uno de los siguientes formatos, que reflejan diferentes prácticas en la presentación de la información actuarial:

(a) se incluye en los estados financieros un estado que muestra los activos netos para atender beneficios, el valor actuarial presente de los beneficios prometidos y el déficit o superávit resultante. Los estados financieros del plan contienen también estados de cambios en los activos netos utilizables para el pago de beneficios, así como en el valor actuarial presente de los beneficios prometidos. Los estados financieros pueden incluir, por separado, un informe del actuario apoyando el cálculo del valor actuarial de los beneficios prometidos;

(b) un informe que incluye el estado de los activos netos para atender beneficios y el estado de cambios habidos en tales activos netos. El valor actuarial presente de los beneficios prometidos se desglosa en una nota a los anteriores estados. Los estados financieros pueden también estar acompañados de un informe del actuario apoyando el cálculo del valor actuarial de los beneficios prometidos; y

(c) estados financieros que incluyan el estado de activos netos para atender beneficios y el estado de cambios en los activos netos, suministrando por separado, a través del informe del actuario, el valor actuarial presente de los beneficios prometidos.

En cada uno de estos formatos de información, los estados financieros presentados pueden estar acompañados de un informe de los fideicomisarios a modo de informe de gestión y de un informe sobre las inversiones.

29 Quienes apoyan los formatos descritos en los apartados 28(a) y (b) estiman que la cuantificación de los beneficios prometidos y el resto de la información suministrada, ayudan a los usuarios al evaluar la situación actual del plan y la probabilidad de que puedan cumplirse los compromisos del mismo. También opinan que los estados financieros deben ser completos en sí mismos, sin tener que depender de los informes o declaraciones que puedan acompañarlos. No obstante, algunos piensan que el formato descrito en el apartado 28(a) puede

llevar a la impresión de que existe una obligación contraída, cuando el valor actuarial presente de los beneficios prometidos no tiene, en su opinión, todas las características de un pasivo.

30 Quienes apoyan el formato descrito en el apartado 28(c) creen que el valor actuarial presente de los beneficios prometidos no debe ser incluido en el estado de los activos netos disponibles para el pago de beneficios, como se hace en el formato descrito en el apartado 28(a), ni siquiera ser desglosado en una nota como se hace en el formato del apartado 28(b), porque tal importe sería comparado directamente con la cuantía de los activos del plan y tal comparación puede no ser válida. Ellos argumentan que los actuarios no necesariamente comparan el valor actuarial presente de los beneficios prometidos con los valores de mercado de las inversiones, sino que, en su lugar, pueden evaluar simplemente el valor presente de los flujos de efectivo esperados de las inversiones. Por tanto, quienes apoyan este formato estiman poco probable que tal comparación pueda llevar a una evaluación actuarial global del plan y, por ello, que el hecho de realizarla puede inducir a error al lector de la información. Además, algunos opinan que las informaciones sobre beneficios prometidos, ya sean cuantitativas o no, solamente deben contenerse en el informe separado del actuario, donde puede ser suministrada la explicación adecuada.

31 La presente Norma acepta el punto de vista favorable a permitir la presentación de la información relativa a los beneficios prometidos en un informe del actuario que se suministre por separado. La Norma rechaza los argumentos en contra de la cuantificación del valor actuarial presente de los beneficios prometidos. Por consiguiente, los formatos descritos en los apartados 28(a) y (b) se consideran aceptables en el contexto de la Norma, así como el formato descrito en el apartado 28(c), siempre que la información financiera contenida en el mismo remita al informe actuarial adjunto que incluye el valor actual presente de los beneficios prometidos.

Referente a todos los planes

Valoración de los activos del plan

32 **Las inversiones del plan de beneficio por retiro deben contabilizarse por su valor razonable. En el caso de títulos cotizados, el valor razonable es el de mercado. Cuando existen inversiones, dentro del plan, cuyo valor razonable no puede estimarse, debe revelarse la razón por la cual no se ha podido usar tal método de valoración.**

33 En el caso de títulos cotizados, el valor razonable es usualmente el valor de mercado, puesto que se considera como la medida más útil del valor de los mismos en la fecha de los estados financieros, así como del rendimiento de la inversión en el periodo. Los títulos con un valor fijo de reembolso, que han sido adquiridos para cumplir con las obligaciones que el plan tenga en el momento de su vencimiento, o con una parte de las mismas, puede ser contabilizados por importes basados en su valor de reembolso, de manera que se obtenga una rentabilidad constante hasta el momento del vencimiento. Cuando no se dispone de valores razonables para algunas inversiones del plan de beneficio por retiro, por ejemplo, en caso de poseer la totalidad del capital de una entidad, se revelará en los estados financieros la razón para no usar el valor razonable. Si existen inversiones que no se contabilizan por su valor de mercado o por su valor razonable, este último se revela, generalmente, también en los estados financieros. Los activos usados en la gestión de las operaciones del fondo se contabilizan empleando las Normas que les sean de aplicación.

Información a revelar

34 **En la información procedente de un plan de beneficio por retiro, ya sea de aportaciones o de beneficios definidos, deben incluirse también los siguientes extremos:**

(a) un estado de cambios en los activos netos para atender beneficios;

(b) un resumen de las políticas contables significativas; y

(c) una descripción del plan y del efecto de cualesquiera cambios habidos en el plan durante el periodo.

35 La información suministrada por los planes de beneficio por retiro incluye, en la medida en que sean aplicables, los siguientes datos:

(a) un estado de los activos netos para atender beneficios mostrando:

(i) los activos al final del periodo, clasificados adecuadamente;

(ii) las bases de valoración de los activos;

(iii) detalles de cualquier inversión individual que exceda el 5% de los activos netos para atender beneficios, o el 5% de cualquier clase o categoría de títulos;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(iv) detalles sobre cualquier inversión realizada en la entidad del empleador; y

(v) los pasivos distintos del valor actuarial presente de los beneficios prometidos;

(b) un estado que muestre la evolución en el periodo de los activos netos para atender beneficios, mostrando lo siguiente:

(i) las aportaciones del empleador;

(ii) las aportaciones de los empleados;

(iii) los rendimientos de las inversiones, tales como intereses y dividendos;

(iv) los ingresos provenientes de otras fuentes;

(v) los beneficios pagados en el periodo o exigibles a final del mismo (detallando, por ejemplo, los planes de beneficio por retiro, muerte e invalidez, así como los beneficios satisfechos mediante pagos únicos);

(vi) los gastos de administración y gestión;

(vii) otro tipo de gastos;

(viii) los impuestos sobre las ganancias;

(ix) las pérdidas y ganancias por disposición de inversiones, así como los cambios en el importe en libros de las mismas; y

(x) las transferencias hechas a, o recibidas de, otros planes;

(c) una descripción de la política relacionada con la constitución y mantenimiento del fondo;

(d) para los planes de beneficios definidos, el valor actuarial presente de los beneficios prometidos (pudiendo distinguir entre beneficios irrevocables y aquéllos que no lo son) en función de los beneficios por retiro prometidos según el plan y de los servicios prestados hasta la fecha, utilizando los niveles de salarios corrientes o proyectados, pudiendo incluirse esta información en el informe adjunto del actuario, el cual debe ser leído e interpretado de forma conjunta con la información financiera correspondiente; y

(e) para los planes de aportaciones definidas, una descripción de las principales suposiciones actuariales realizadas y del método usado para calcular el valor presente de los beneficios definidos.

36 La información suministrada por un plan de beneficio por retiro contiene una descripción del propio plan, ya sea como parte de la información financiera o en documento aparte. Tal información puede contener los siguientes extremos:

(a) los nombres de los empleadores y la identificación de los grupos de empleados cubiertos;

(b) el número de participantes que reciben beneficios, así como el número de otros participantes, clasificados convenientemente;

(c) el tipo de plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos;

(d) una nota en la que se precise si los participantes realizan sus cotizaciones al plan;

(e) una descripción de los beneficios por retiro prometidos a los participantes;

(f) una descripción de las eventuales condiciones de cese del plan; y

(g) los cambios habidos en los apartados (a) a (f) durante el periodo cubierto por la información.

No es infrecuente la práctica de remitir al usuario de la información a otros documentos, de fácil acceso y comprensión, donde se describe el plan, e incluir únicamente, en la información a la que se refiere este párrafo, los cambios subsiguientes a la emisión de tales documentos.

Fecha de vigencia

37 Esta Norma pasará a ser operativa para los estados financieros de los planes de beneficios por retiro que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1988

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 27
Estados Financieros Separados

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados.

Alcance

2 Esta Norma deberá aplicarse a la contabilidad de las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en el caso de que una entidad opte por presentar estados financieros separados, o esté obligada a ello por las regulaciones locales.

3 Esta norma no establece qué entidades elaborarán estados financieros separados. Se aplica en el caso de que una entidad elabore estados financieros separados que cumplan con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Definiciones

4 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

***Estados financieros consolidados* son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.**

Estados financieros separados* son los presentados por una entidad en los que dicha entidad puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, bien al costo, de acuerdo con la *NIIF 9 Instrumentos Financieros*, o utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en *Asociadas y Negocios Conjuntos

5 Los siguientes términos se definen en el Apéndice A de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, en el Apéndice A de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y en el párrafo 3 de la NIC 28:

- asociada
- controladora
- control conjunto
- control de una participada
- entidad de inversión
- grupo
- influencia significativa
- método de la participación
- negocio conjunto
- partícipes de un negocio conjunto
- subsidiaria.

6 Los estados financieros separados son los presentados además de los estados financieros consolidados o además de los estados financieros de un inversor que no tiene inversiones en subsidiarias, pero sí tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos en los que la NIC 28 requiere que dichas inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen utilizando el método de la participación, en circunstancias distintas de las establecidas en los párrafos 8 y 8A.

7 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria, una asociada o una participación de un partícipe de un negocio conjunto en un negocio conjunto no son estados financieros separados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 Una entidad que esté exenta, de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIIF 10, de la consolidación, o de acuerdo con el párrafo 17 de la NIC 28 (modificada en 2011), de aplicar el método de la participación, puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

8A Una entidad de inversión a la que se le requiere, a lo largo del periodo corriente y todos los periodos comparativos presentados, aplicar la excepción de consolidación para todas sus subsidiarias de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10 presentará estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Preparación de estados financieros separados

9 Los estados financieros separados se elaborarán de acuerdo con todas las NIIF aplicables, excepto por lo previsto en el párrafo 10.

10 Cuando una entidad elabore estados financieros separados, contabilizará las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas:

(a) al costo;

(b) de acuerdo con la NIIF 9; o

(c) utilizando el método de la participación tal como se describe en la NIC 28.

La entidad aplicará el mismo tratamiento contable a cada categoría de inversión. Las inversiones contabilizadas al costo o utilizando el método de la participación se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* en aquellos casos en que éstas se clasifiquen como mantenidas para la venta o para distribución (o se incluyan en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta o para distribución). En estas circunstancias, no se modificará la medición de las inversiones contabilizadas de acuerdo con la NIIF 9.

11 Si una entidad opta, de acuerdo con el párrafo 18 de la NIC 28 (modificada en 2011), por medir sus inversiones en asociadas o negocios conjuntos a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, contabilizará también esas inversiones de la misma forma en sus estados financieros separados.

11A Si se requiere que una controladora, de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10, mida su inversión en una subsidiaria a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, contabilizará también su inversión en una subsidiaria en la misma forma en sus estados financieros separados.

11B Cuando una controladora cese de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, contabilizará el cambio desde la fecha en que tenga lugar el cambio de estatus, de la forma siguiente:

(a) cuando una entidad cese de ser una entidad de inversión contabilizará una inversión en una subsidiaria, de acuerdo con el párrafo 10. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. El valor razonable de la subsidiaria en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida al contabilizar la inversión de acuerdo con el párrafo 10.

(i) [eliminado]

(ii) [eliminado]

(b) Cuando una entidad pase a ser una entidad de inversión, contabilizará una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. La diferencia entre el valor en libros anterior de la subsidiaria y su valor razonable en la fecha del cambio de estatus del inversor se reconocerá como una ganancia o pérdida en el resultado del periodo. El importe acumulado de cualquier ganancia o pérdida anteriormente reconocido en otro resultado integral con respecto a esas subsidiarias se tratará como si la entidad de inversión hubiera dispuesto de esas subsidiarias en la fecha de cambio de estatus.

12 Los dividendos procedentes de una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada se reconocerán en el resultado de periodo en los estados financieros separados de una entidad cuando ésta establezca su derecho a recibirlos. El dividendo se reconoce en el resultado del periodo a menos que la entidad elija el uso del método de la participación, en cuyo caso el dividendo se reconocerá como una reducción del importe en libros de la inversión.

13 Cuando una controladora reorganice la estructura de su grupo mediante el establecimiento de una nueva entidad como su controladora de forma que satisfaga los siguientes criterios:

(a) la nueva controladora obtiene el control de la controladora original mediante la emisión de instrumentos de patrimonio a cambio de los instrumentos de patrimonio existentes de la controladora original;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) los activos y pasivos del nuevo grupo y del grupo original son los mismos inmediatamente antes y después de la reorganización; y

(c) los propietarios de la controladora original antes de la reorganización tienen la misma participación relativa y absoluta en los activos netos del grupo original y del nuevo grupo inmediatamente antes y después de la reorganización,

y la nueva controladora contabilice en sus estados financieros separados sus inversiones en la controladora original de acuerdo con el párrafo 10(a), la nueva controladora medirá el costo al importe en libros de su participación en las partidas del patrimonio incluidas en los estados financieros separados de la controladora original en la fecha de la reorganización.

14 De forma análoga, una entidad que no sea una controladora puede establecer una nueva entidad como su controladora de forma que satisfaga los criterios del párrafo 13. Los requerimientos del párrafo 13 se aplicarán igualmente a estas reorganizaciones. En estos casos, las referencias a "controladora original" y "grupo original" son a la "entidad original".

Información a revelar

15 Una entidad aplicará todas las NIIF que correspondan cuando proporcione información a revelar en sus estados financieros separados, incluyendo los requerimientos de los párrafos 16 y 17.

16 Cuando una controladora, de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIIF 10, opte por no elaborar estados financieros consolidados y en su lugar prepare estados financieros separados, revelará en esos estados financieros separados:

(a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha usado la exención que permite no consolidar; el nombre y domicilio principal donde desarrolle sus actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente) la entidad que elaboró y produjo los estados financieros consolidados para uso público, que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera; y la dirección donde se pueden obtener esos estados financieros consolidados;

(b) una lista de inversiones significativas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:

(i) el nombre de las participadas.

(ii) el domicilio principal donde realizan sus actividades las participadas (y país donde están constituidas, si fuera diferente).

(iii) su proporción de participación mantenida en la propiedad de las participadas (y su proporción en los derechos de voto, si fuera diferente).

(c) una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones incluidas en la lista en el apartado (b).

16A Cuando una entidad de inversión que es una controladora (distinta de una controladora contemplada por el párrafo 16) prepare, de acuerdo con el párrafo 8A, estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará este hecho. La entidad de inversión presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida por la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

17 Cuando una controladora (distinta de una controladora contemplada en los párrafos 16 y 16A) o un inversor con control conjunto en una participada, o con influencia significativa sobre ésta, elabore estados financieros separados, la controladora o inversor identificará los estados financieros elaborados de acuerdo con la NIIF 10, la NIIF 11 o la NIC 28 (modificada en 2011) con los que se relacionan. La controladora o inversor revelará también en sus estados financieros separados:

(a) El hecho de que se trata de estados financieros separados y las razones por las que se han preparado, en caso de que no fueran requeridos por estatuto.

(b) Una lista de inversiones significativas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:

(i) el nombre de las participadas.

(ii) el domicilio principal donde realizan sus actividades las participadas (y país donde están constituidas, si fuera diferente).

(iii) su proporción de participación mantenida en la propiedad de las participadas (y su proporción en los derechos de voto, si fuera diferente).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) **una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones incluidas en la lista en el apartado (b).**

Fecha de vigencia y transición

18 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, la NIIF 11, la NIIF 12 y la NIC 28 (modificada en 2011).

18A El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 5, 6, 17 y 18, y añadió los párrafos 8A, 11A y 11B, 16A y 18B a 18I. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, revelará este hecho y aplicará todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

18B Si, en la fecha de aplicación inicial de las modificaciones del documento *Entidades de Inversión* (que, a los efectos de esta NIIF, es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa para el que esas modificaciones se aplican por primera vez), una controladora concluye que es una entidad de inversión, aplicará los párrafos 18C a 18I a su inversión en una subsidiaria.

18C En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que anteriormente medía su inversión en una subsidiaria al costo medirá en su lugar esa inversión al valor razonable con cambios en resultados como si los requerimientos de esta NIIF hubieran sido siempre efectivos. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva el periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y ajustará las ganancias acumuladas al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de la inversión; y

(b) el valor razonable de la inversión del inversor en la subsidiaria.

18D En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que medía anteriormente su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en otro resultado integral continuará midiendo esa inversión al valor razonable. El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en otro resultado integral se transferirá a ganancias acumuladas al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

18E En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión no realizará ajustes a la contabilización anterior de la participación en una subsidiaria que había elegido anteriormente medir al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, tal como permite el párrafo 10.

18F Antes de la fecha en que se adopte la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, una entidad de inversión utilizará los importes del valor razonable que se presentaban anteriormente a los inversores o a la gerencia, si esos importes representan el importe por el cual la inversión podría haber sido intercambiada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua en la fecha de la valoración.

18G Si la medición de una inversión en una subsidiaria de acuerdo con los párrafos 18C a 18F es impracticable (tal como se define en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*), una entidad de inversión aplicará los requerimientos de esta NIIF al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación de los párrafos 18C a 18F, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Cuando la fecha en que sea practicable para la entidad de inversión medir el valor razonable de la subsidiaria sea anterior al comienzo del periodo inmediato anterior, el inversor ajustará el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de la inversión; y

(b) el valor razonable de la inversión del inversor en la subsidiaria.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en el patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

18H Si una entidad de inversión ha dispuesto, o perdido el control, de una inversión en una subsidiaria antes de la fecha de aplicación inicial de las modificaciones del documento *Entidades de Inversión*, no se requiere que la entidad de inversión realice ajustes en la contabilización anterior de esa inversión.

18I A pesar de las referencias al periodo anual inmediato que precede la fecha de aplicación inicial (el "periodo inmediato anterior") de los párrafos 18C a 18G, una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta

información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al "periodo inmediato anterior" de los párrafos 18C a 18G se interpretarán como al "primer periodo comparativo ajustado presentado". Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.

18J *El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014, modificó los párrafos 4 a 7, 10, 11B y 12. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Referencias a la NIIF 9

19 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de la NIC 27 (2008)

20 Esta Norma se emite simultáneamente con la NIIF 10. Conjuntamente, las dos NIIF sustituyen la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (revisada en 2008).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 28
Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

Objetivo

1 **El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilidad de las inversiones en asociadas y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.**

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará a todas las entidades que sean inversores con control conjunto de una participada o tengan influencia significativa sobre ésta.**

Definiciones

3 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Un *acuerdo conjunto* es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

Una *asociada* es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

***Control conjunto* es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.**

***Estados financieros consolidados* son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.**

***Influencia significativa* es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta.**

El *método de la participación* es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor de los activos netos de la participada. El resultado del periodo del inversor incluye su participación en el resultado del periodo de la participada, y el otro resultado integral del inversor incluye su participación en el otro resultado integral de la participada.

Un *negocio conjunto* es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

Un *participante en un negocio conjunto* es una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.

4 Los siguientes términos se definen en el párrafo 4 de la NIC 27 *Estados Financieros Separados* y en el Apéndice A de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en las NIIF en las que se definen:

- control de una participada
- controladora
- estados financieros separados
- grupo
- subsidiaria

Influencia significativa

5 Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa.

6 La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia, habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías:

(a) representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;

(b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;

(c) transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;

(d) intercambio de personal directivo; o

(e) suministro de información técnica esencial.

7 Una entidad puede poseer certificados de opción para la suscripción de acciones (warrants), opciones de compra de acciones, instrumentos de deuda o de patrimonio que sean convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que tienen el potencial, si se ejercen o convierten, de dar a la entidad poder de voto adicional, o reducir los derechos de voto de terceras partes, sobre las políticas financieras y de operación de otra entidad (es decir, derechos de voto potenciales). Cuando se esté evaluando si una determinada entidad tiene influencia significativa, se tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que sean, en ese momento, ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades. No tendrán la consideración de derechos de voto potenciales ejercitables o convertibles en ese momento los que, por ejemplo, no puedan ser ejercidos o convertidos hasta una fecha futura, o hasta que haya ocurrido un suceso futuro.

8 Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.

9 Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de ésta. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría tener lugar, por ejemplo, cuando una asociada quedase sujeta al control de una administración pública, tribunal, administrador o regulador. También podría ocurrir como resultado de un acuerdo contractual.

Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*).

11 El reconocimiento de ingresos por las distribuciones recibidas podría no ser una medida adecuada de la ganancia obtenida por un inversor por la inversión en la asociada o negocio conjunto, ya que las distribuciones recibidas pueden tener poca relación con el rendimiento de éstos. Puesto que el inversor ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la participada, tiene una participación en los rendimientos de la asociada o negocio conjunto y, por tanto, en el producto financiero de la inversión. El inversor contabilizará esta participación extendiendo el alcance de sus estados financieros, para incluir su parte del resultado del periodo de la participada. En consecuencia, la aplicación del método de la participación suministra datos de mayor valor informativo acerca de los activos netos y del resultado del periodo del inversor.

12 Cuando existan derechos de voto potenciales u otros derivados que contengan derechos de voto potenciales, la participación de una entidad en una asociada o negocio conjunto se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes, y no refleja la posibilidad de ejercer o convertir los derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos que aplique el párrafo 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

13 En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una propiedad que existe como resultado de una transacción que da acceso, en ese momento, a los rendimientos asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la entidad se determina teniendo en cuenta el ejercicio eventual de estos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso, en ese momento, a la entidad a los rendimientos.

14 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* no se aplica a las participaciones en asociadas y negocios conjuntos que se contabilizan utilizando el método de la participación. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad en una asociada o negocio conjunto, los instrumentos no están sujetos a la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales en una asociada o negocio conjunto se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

14A Una entidad aplicará también la NIIF 9 a otros instrumentos financieros en una asociada o negocio conjunto a los que no aplica el método de la participación. Estos incluyen las participaciones de largo plazo que, en esencia, forman parte de la inversión de la entidad en una asociada o negocio conjunto (véase el párrafo 38). Una entidad aplicará la NIIF 9 a estas participaciones de largo plazo antes de que aplique el párrafo 38 y los párrafos 40 a 43 de esta Norma. Al aplicar la NIIF 9, la entidad no tendrá en cuenta los ajustes a los importes en libros de las participaciones de largo plazo que surgen de la aplicación de esta Norma.

15 A menos que una inversión, o una parte de una inversión, en una asociada o negocio conjunto se clasifique como mantenida para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, la inversión, o cualquier participación retenida en la inversión no clasificada como mantenida para la venta, se clasificará como un activo no corriente.

Aplicación del método de la participación

16 Una entidad con control conjunto o influencia significativa sobre una participada se contabilizará como su inversión en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación, excepto cuando esa inversión cumpla los requisitos de exención de acuerdo con los párrafos 17 a 19.

Exenciones de la aplicación del método de la participación

17 Una entidad no necesitará aplicar el método de la participación a su inversión en una asociada o negocio conjunto si la entidad es una controladora que esté exenta de la elaboración de estados financieros consolidados por la excepción al alcance del párrafo 4(a) de la NIIF 10, o si se aplican todos los elementos siguientes:

(a) La entidad es una subsidiaria totalmente participada, o parcialmente participada por otra entidad, y sus otros propietarios, incluyendo los que no tienen derecho a voto, han sido informados de que la entidad no aplicará el método de la participación y no han manifestado objeciones a ello.

(b) Los instrumentos de deuda o de patrimonio de la entidad no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales o regionales).

(c) La entidad no registró, ni está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público.

(d) La controladora final, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NIIF, en los cuales las subsidiarias se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 10.

18 Cuando una inversión en una asociada o negocio conjunto se mantiene directa o indirectamente por una entidad que es una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad análoga, incluyendo los fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad puede optar por medir esa inversión a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. Una entidad realizará esta elección de forma separada para cada asociada o negocio conjunto, en el reconocimiento inicial de la asociada o negocio conjunto.

19 Cuando una entidad tenga una inversión en una asociada, una parte de la cual se mantenga indirectamente a través de una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad similar incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad puede optar por medir esa parte de la inversión en la asociada a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, independientemente de si la organización de capital de riesgo o el fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión o entidad similar, incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones, tiene una influencia significativa

sobre esa parte de la inversión. Si la entidad realiza esa elección, aplicará el método de la participación a la parte restante de su inversión en una asociada que no se mantenga mediante una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad similar, incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones.

Clasificación como mantenido para la venta

20 Una entidad aplicará la NIIF 5 a una inversión, o parte de una inversión, en una asociada o negocio conjunto que cumpla los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta. La parte retenida de una inversión en una asociada o negocio conjunto que no haya sido clasificada como mantenida para la venta se contabilizará utilizando el método de la participación hasta que tenga lugar la disposición de la parte clasificada como mantenida para la venta. Después de que tenga lugar la disposición, la entidad contabilizará cualquier participación retenida en la asociada o negocio conjunto de acuerdo con la NIIF 9, a menos que la participación retenida continúe siendo una asociada o negocio conjunto, en cuyo caso la entidad utilizará el método de la participación.

21 Cuando una inversión, o una parte de la misma, en una asociada o negocio conjunto clasificada previamente como mantenida para la venta deje de satisfacer los criterios para mantener esa clasificación, se contabilizará utilizando el método de la participación de forma retroactiva desde la fecha en la que fue clasificada como mantenida para la venta. Por consiguiente, los estados financieros referidos a los periodos desde que tuvo lugar la clasificación como mantenida para la venta también se modificarán.

Discontinuación del uso del método de la participación

22 Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o negocio conjunto de la forma siguiente:

(a) Si la inversión pasa a ser una subsidiaria, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y la NIIF 10.

(b) Si la participación retenida en la anterior asociada o negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable. El valor razonable de la participación retenida se considerará como su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9. La entidad reconocerá en el resultado del periodo las diferencias entre:

(i) el valor razonable de cualquier inversión retenida y el producto de la disposición de parte de la participación en la asociada o negocio conjunto; y

(ii) el importe en libros de la inversión en la fecha en que se interrumpió el método de la participación.

(c) Cuando una entidad interrumpe el uso del método de la participación ésta contabilizará todos los importes reconocidos anteriormente en otro resultado integral en relación a esa inversión sobre la misma base que se habría requerido si la participada hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados.

23 Por ello, cuando se interrumpa el método de la participación, si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral por una participada se hubiera reclasificado al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados, la entidad reclasificará la ganancia o pérdida del patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación). Por ejemplo, si una asociada o negocio conjunto tiene diferencias de cambio acumuladas relativas a negocios en el extranjero y la entidad interrumpe el uso del método de la participación, la entidad reclasificará como resultado del periodo la ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral en relación con el negocio en el extranjero.

24 Si una inversión en una asociada pasa a ser una inversión en un negocio conjunto, o una inversión en un negocio conjunto pasa a ser una inversión en una asociada, la entidad continuará aplicando el método de la participación y no medirá nuevamente la participación retenida.

Cambios en la participación en la propiedad

25 Si una participación en la propiedad de una asociada o un negocio conjunto se reduce, pero la inversión continúa clasificándose como una asociada o un negocio conjunto respectivamente, la entidad reclasificará al resultado del periodo la parte de la ganancia o pérdida que había anteriormente sido reconocida en otro resultado integral relativa a esa reducción en la participación en la propiedad, si esa ganancia o pérdida requiriera reclasificarse al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Procedimientos del método de la participación

26 Muchos de los procedimientos que son apropiados para la aplicación del método de la participación son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NIIF 10. Además, los conceptos que subyacen en los procedimientos usados en la contabilización de la adquisición de una subsidiaria también se adoptan en la contabilización de la adquisición de una inversión en una asociada o negocio conjunto.

27 La participación de un grupo en una asociada o negocio conjunto será la suma de las participaciones mantenidas en esa asociada o negocio conjunto por la controladora y sus subsidiarias. Se ignorarán, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas o negocios conjuntos del grupo. Cuando una asociada o negocio conjunto tenga subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos tenidos en cuenta para aplicar el método de la participación serán los reconocidos en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto (donde se incluirá la parte de la asociada o negocio conjunto en el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos), después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes (véanse los párrafos 35 y 36).

28 Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones "ascendentes" y "descendentes" que involucran activos que no constituyen un negocio, como se define en la NIIF 3, entre una entidad (incluyendo sus subsidiarias consolidadas) y su asociada o negocio conjunto, se reconocerán en los estados financieros de la entidad sólo en la medida de las participaciones en la asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. Son transacciones "ascendentes", por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o negocio conjunto al inversor. Se elimina la participación de la entidad en las ganancias o pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones. "Transacciones descendentes" son, por ejemplo, ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o su negocio conjunto.

29 Cuando las transacciones descendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados, o de un deterioro de valor de esos activos, las pérdidas se reconocerán totalmente por el inversor. Cuando las transacciones ascendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el inversor reconocerá su participación en esas pérdidas.

30 La ganancia o pérdida procedente de la aportación de activos no monetarios que no constituyen un negocio tal como se define en la NIIF 3 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de la esa asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 28, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a menos que se aplique también el párrafo 31. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación, y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.

31 Si, además de recibir una participación en el patrimonio de una asociada o negocio conjunto, una entidad recibe activos monetarios o no monetarios, la entidad reconocerá totalmente en el resultado del periodo la parte de la ganancia o pérdida en la aportación no monetaria relativa a los activos monetarios o no monetarios recibidos.

31A La ganancia o pérdida procedente de un transacción "descendente" que involucra activos que constituyen un negocio, tal como se define en la NIIF 3 entre una entidad (incluyendo sus subsidiarias consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocerá en su totalidad en los estados financieros del inversor.

31B Una entidad puede vender o aportar activos en dos o más acuerdos (transacciones). Para determinar si los activos que se venden o aportan constituyen un negocio, tal como se define en la NIIF 3, una entidad considerará si la venta o aportación de esos activos es parte de acuerdos múltiples que deben contabilizarse como una transacción única de acuerdo con los requerimientos del párrafo B97 de la NIIF 10.

32 Una inversión se contabiliza usando el método de la participación desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:

(a) La plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto se incluirá en el importe en libros de la inversión. No se permitirá la amortización de esa plusvalía.

(b) Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto en el periodo en el que se adquiera la inversión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Se realizarán los ajustes adecuados, en la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición para contabilizar, por ejemplo, la depreciación de los activos depreciables basados en sus valores razonables en la fecha de adquisición. De forma similar, es preciso realizar ajustes adecuados sobre la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición por las pérdidas por deterioro de valor tales como la plusvalía o las propiedades, planta y equipo.

33 **Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada o negocio conjunto. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de la entidad y de la asociada o negocio conjunto sean diferentes, la asociada o negocio conjunto elaborará para uso de la entidad, estados financieros referidos a la misma fecha que los de ésta, a menos que resulte impracticable hacerlo.**

34 **Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 33, los estados financieros de una asociada o negocio conjunto utilizados para aplicar el método de la participación se refieran a una fecha diferente a la utilizada por la entidad, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la asociada o negocio conjunto y el de la entidad será mayor de tres meses. La duración de los periodos sobre los que se informa, así como cualquier diferencia entre la fecha de cierre de éstos, será igual de un periodo a otro.**

35 **Los estados financieros de la entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**

36 Excepto por lo descrito en el párrafo 36A, si una asociada o negocio conjunto aplica políticas contables diferentes de las adoptadas por la entidad, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán ajustes en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto que la entidad utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se correspondan con las empleadas por la entidad.

36A A pesar del requerimiento del párrafo 36, si una entidad que no es una entidad de inversión tiene una participación en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, la entidad puede, al aplicar el método de la participación, optar por conservar la medición del valor razonable aplicada por esa asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión a las participaciones de la asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión en subsidiarias. Esta elección se realiza de forma separada para cada asociada o negocio conjunto que sea una entidad de inversión, en la fecha posterior de entre las siguientes: (a) cuando la asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión se reconoce inicialmente; (b) cuando la asociada o negocio conjunto pasa a ser una entidad de inversión; y (c) cuando la asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión pasa a ser una controladora.

37 Si una asociada o negocio conjunto tiene en circulación acciones preferentes, con derechos acumulativos, que estén mantenidas por partes distintas de la entidad y que hayan sido clasificadas como patrimonio, la entidad registrará su participación en el resultado del periodo tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos hayan sido acordados.

38 Si la parte de una entidad en las pérdidas de una asociada o negocio conjunto iguala o excede su participación en éstos, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas adicionales. La participación en una asociada o negocio conjunto será el importe en libros de la inversión en la asociada o negocio conjunto determinado según el método de la participación, junto con cualquier participación a largo plazo que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la entidad en la asociada o negocio conjunto. Por ejemplo, una partida para la que no esté prevista la cancelación ni vaya a ocurrir en un futuro previsible, es, en esencia, una extensión de la inversión de la entidad en esa asociada o negocio conjunto. Entre tales partidas podrían estar incluidas las acciones preferentes y los préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo, pero no lo estarían las deudas comerciales por cobrar o pagar, ni las partidas por cobrar a largo plazo para las que existan garantías colaterales adecuadas, tales como los préstamos garantizados. Las pérdidas reconocidas según el método de la participación por encima de la inversión de la entidad en acciones ordinarias se aplicarán a los otros componentes de la inversión de la entidad en una asociada o negocio conjunto, en orden inverso a su grado de prelación (es decir, a su prioridad en caso de liquidación).

39 Una vez que la participación de la entidad se reduzca a cero, se mantendrán las pérdidas adicionales y se reconocerá un pasivo, sólo en la medida en que la entidad haya incurrido en obligaciones legales o implícitas, o haya efectuado pagos en nombre de la asociada o negocio conjunto. Si la asociada o negocio conjunto informara con posterioridad ganancias, la entidad reanudará el reconocimiento de su participación en éstas únicamente después de que su participación en las citadas ganancias iguale la participación en las pérdidas no reconocidas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Pérdidas por deterioro del valor

40 Una vez que se haya aplicado el método de la participación, incluyendo el reconocimiento de las pérdidas de la asociada o negocio conjunto de acuerdo con el párrafo 38, la entidad aplicará los párrafos 41A a 41C para determinar si existe alguna evidencia objetiva de que se ha deteriorado el valor de su inversión neta que tenga en la asociada o negocio conjunto.

41 [Eliminado]

41A La inversión neta en una asociada o negocio conjunto estará deteriorada, y se habrán producido pérdidas por deterioro del valor si, y solo si, existe evidencia objetiva del deterioro como consecuencia de uno o más eventos que hayan ocurrido después del reconocimiento inicial de la inversión neta (un "evento que causa la pérdida") y ese evento (o eventos) causante de la pérdida tiene un impacto sobre los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión neta, que pueda ser estimado con fiabilidad. La identificación de un único evento que individualmente sea la causa del deterioro podría ser imposible. Más bien, el deterioro podría haber sido causado por el efecto combinado de diversos eventos. Las pérdidas esperadas como resultado de eventos futuros, sea cual fuere su probabilidad, no se reconocerán. La evidencia objetiva de que una inversión neta tiene deteriorado su valor incluye información observable que requiera la atención de la entidad con respecto a los siguientes sucesos:

(a) dificultades financieras significativas de la asociada o negocio conjunto;

(b) infracciones del contracto, tales como incumplimientos o demoras en el pago por parte de la asociada o negocio conjunto;

(c) la entidad, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras de su asociada o negocio conjunto, otorga a éstos concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;

(d) pase a ser probable que la asociada o negocio conjunto entren en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o

(e) la desaparición de un mercado activo para la inversión neta debido a dificultades financieras de la asociada o negocio conjunto.

41B La desaparición de un mercado activo, porque el patrimonio o instrumentos financieros de la asociada o negocio conjunto han dejado de cotizar en un mercado público, no es una evidencia de deterioro del valor. Una disminución en el grado de calificación del riesgo crediticio o del valor razonable de la asociada o negocio conjunto, no es por sí misma, evidencia de deterioro de valor, aunque puede serlo cuando se considera juntamente con otra información disponible.

41C Además de los tipos de sucesos del párrafo 41A, la evidencia objetiva de deterioro de valor de la inversión neta en los instrumentos de patrimonio de la asociada o negocio conjunto incluye información sobre cambios significativos con efecto adverso que han tenido lugar en el entorno, tecnológico, de mercado, económico o legal, en el cual la asociada o negocio conjunto operan, e indica que el costo de la inversión en el instrumento de patrimonio puede no ser recuperable. Una disminución significativa y prolongada en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su costo es también evidencia objetiva de deterioro de valor.

42 Puesto que la plusvalía que forma parte del importe en libros de una inversión neta en una asociada o negocio conjunto no se reconoce de forma separada, no se comprobará su deterioro de valor por separado, por aplicación de los requerimientos para la comprobación del deterioro de valor de la plusvalía de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En su lugar, se comprobará el deterioro del valor para la totalidad del importe en libros de la inversión, de acuerdo con la NIC 36, como si fuera un activo individual, mediante la comparación de su importe recuperable (el mayor de entre el valor en uso y el valor razonable, menos los costos de venta) con su importe en libros, siempre que la aplicación de los párrafo 41A a 41C indique que la inversión puede haberse deteriorado. Una pérdida por deterioro de valor reconocida en esas circunstancias no se asignará a ningún activo, incluyendo la plusvalía, que forme parte del importe en libros de la inversión neta en la asociada o negocio conjunto. Por consiguiente, las reversiones de esa pérdida por deterioro de valor se reconocerán de acuerdo con la NIC 36, en la medida en que el importe recuperable de la inversión neta se incremente con posterioridad. Para determinar el valor en uso de la inversión neta, una entidad estimará:

(a) su parte del valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera que sean generados por la asociada o negocio conjunto, incluyendo los de las operaciones de la asociada o negocio conjunto y los importes resultantes de la disposición final de la inversión; o

(b) el valor presente de los flujos de efectivo futuro estimados que se espera que surjan como dividendos a recibir de la inversión y de su disposición final.

Si se utilizan los supuestos adecuados, ambos métodos darán el mismo resultado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

43 El importe recuperable de una inversión en una asociada o negocio conjunto se evaluará para cada asociada o negocio conjunto, a menos que la asociada o negocio conjunto no genere entradas de efectivo por su uso continuo que sean en gran medida independientes de las procedentes de otros activos de la entidad.

Estados financieros separados

44 Una inversión en una asociada o negocio conjunto se contabilizará en los estados financieros separados de la entidad de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27 (modificada en 2011).

Fecha de vigencia y transición

45 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* y la NIC 27 (modificada en 2011).

45A La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 40 a 42 y añadió los párrafos 41A a 41C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

45B *El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014, modificó el párrafo 25. Una entidad aplicará esa modificación a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

45C *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 28 y 30 y añadió los párrafos 31A y 31B. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a la venta o aportación de activos que tengan lugar en periodos anuales que comiencen a partir de una fecha a fijar por el IASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

45D *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28), emitida en diciembre de 2014, modificó los párrafos 17, 27 y 36 y añadió el párrafo 36A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

45E *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016*, emitida en diciembre de 2016, modificó los párrafos 18 y 36A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

45 F [Párrafo no utilizado]*

45G *Participaciones de Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos*, emitida en octubre de 2017 añadió el párrafo 14A y eliminó el párrafo 41. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 a los periodos anuales sobre los que se informa que comenzaran a partir del 1 de enero de 2019, excepto por lo especificado en los párrafos 45G y 45J. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

45H Una entidad que aplique por primera vez las modificaciones del párrafo 45F al mismo tiempo que utilice la NIIF 9 usará los requerimientos de transición de la NIIF 9 para las participaciones de largo plazo descritos en el párrafo 14A.

45I Una entidad que aplique por primera vez las modificaciones del párrafo 45F después de que utilice la NIIF 9 usará necesariamente los requerimientos de transición de la NIIF 9 para aplicar los requerimientos establecidos en el párrafo 14A a las participaciones de largo plazo. A ese efecto, la referencia a la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9 se interpretará como que se refiere al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el cual la entidad utilice primero las modificaciones (la fecha de aplicación inicial de las modificaciones). No se requiere que la entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de las modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores solo si es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

45J Cuando se aplique por primera vez las modificaciones del párrafo 45F, no se requiere que una entidad que utilice la exención temporaria de la NIIF 9, de acuerdo con la NIIF 4 *Contratos de Seguro*, reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de las modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores solo si es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

45K Si una entidad no reexpresa periodos anteriores aplicando el párrafo 45H o el párrafo 45I, en la fecha de la aplicación inicial de las modificaciones reconocerá en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de las participaciones de largo plazo descritas en el párrafo 14A en esa fecha; y

(b) el importe en libros de esas participaciones de largo plazo en esa fecha.

Referencias a la NIIF 9

46 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39.

Derogación de la NIC 28 (2003)

47 Esta Norma deroga la NIC 28 *Inversiones en Asociadas* (revisada en 2003).

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no está por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 29
Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias[1]

Alcance

1 **Esta Norma será de aplicación a los estados financieros incluyendo a los estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.**

2 En una economía hiperinflacionaria, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local sin reexpresar no es útil. La moneda pierde poder de compra a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable.

3 Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, una cuestión de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

(a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable. las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;

(b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. los precios pueden establecerse en esta otra moneda;

(c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;

(d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y

(e) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

4 Es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha. No obstante, la norma es aplicable a los estados financieros de cualquier entidad, desde el comienzo del periodo contable en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

La reexpresión de estados financieros

5 Los precios, ya sean generales o específicos, cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas económicas y sociales. Las fuerzas específicas que actúan en el mercado de cada producto, tales como cambios en la oferta y demanda o los cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.

6 Las entidades que elaboren estados financieros sobre la base contable del costo histórico lo harán de esta forma, independientemente de los cambios en el nivel general de precios o del incremento de precios específicos de los pasivos o activos reconocidos. Constituyen excepciones a lo anterior aquellos activos y pasivos para los que se requiera que la entidad los mida a valor razonable, o para los que ella misma elija hacerlo. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser revaluadas a valor razonable y los activos biológicos generalmente se requiere que sean medidos por su valor razonable. No obstante, algunas entidades presentan sus estados financieros basados en el método del costo corriente, que refleja los efectos de los cambios en los precios específicos de los activos poseídos.

7 En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros, ya estén confeccionados siguiendo el costo histórico o siguiendo las bases del costo corriente, solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, esta Norma

---

1 Como parte del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008, el Consejo cambió los términos utilizados en la NIC 29 para que fueran congruentes con otras NIIF de la forma siguiente: (a) "valor de mercado" se modificó como "valor razonable", y (b) "resultados de operación" y "resultado neto" se modificaron como "resultado del periodo".

es aplicable a los estados financieros principales de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

8 **Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, independientemente de si están basados en el método del costo histórico o en el método del costo corriente, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. Tanto las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, requeridas por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007), como la información referente a periodos anteriores, deberán también expresarse en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. Para presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplicarán los párrafos 42(b) y 43 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.***

9 **Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta deben incluirse se incluirán en el resultado del periodo, revelando esta información en una partida separada.**

10 La reexpresión de estados financieros, de acuerdo con esta Norma, requiere la aplicación de ciertos procedimientos, así como el juicio profesional. La aplicación uniforme de tales procedimientos y juicios, de un periodo a otro, es más importante que la exactitud de las cifras que, como resultado de la reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

Estados financieros a costo histórico

Estado de situación financiera

11 Los importes del estado de situación financiera no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

12 Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero conservado y las partidas a recibir o pagar en metálico.

13 Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente al final del periodo sobre el que se informa. Tales partidas se contabilizan, en el estado de situación financiera reexpresado, por su cuantía ajustada de esta manera.

14 Todos los demás activos y obligaciones son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el valor razonable, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.

15 La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada; por ello se expresan en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determina aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el cierre del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo, los inventarios de materias primas y mercancías, la plusvalía, las patentes, las marcas y otros activos similares, se reexpresan a partir de la fecha de su adquisición. Los inventarios de producción en proceso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que fueron incurridos los costos de compra y conversión.

16 Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En estas circunstancias excepcionales puede ser necesario, para el primer periodo de aplicación de esta Norma, utilizar una evaluación profesional independiente del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

17 Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los periodos para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión de las propiedades, planta y equipo. En estas circunstancias, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos de la tasa de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

18 Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la del estado de situación financiera o la adquisición; por ejemplo, esto puede aparecer cuando los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los valores en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

19 Cuando el importe reexpresado de una partida no monetaria exceda a su importe recuperable, se reducirá de acuerdo con las NIIF apropiadas. Por ejemplo, los importes reexpresados de las propiedades, planta y equipo, plusvalía, patentes y marcas se reducirán a su importe recuperable y los importes reexpresados de los inventarios se reducirán a su valor neto realizable.

20 Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, podría informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. El estado de situación financiera y el estado del resultado integral de esta participada se reexpresarán de acuerdo con esta Norma para calcular la participación del inversor en sus activos netos y en resultados. Cuando los estados financieros reexpresados de la participada lo sean en una moneda extranjera, se convertirán aplicando las tasas de cambio de cierre.

21 Usualmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costos por préstamos. No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costos por préstamos que compensa al prestamista por la inflación en el mismo periodo. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo periodo en que se incurren los susodichos costos.

22 Una entidad puede adquirir activos mediante un acuerdo que le permita diferir el pago, sin incurrir explícitamente en ningún cargo por intereses. Cuando no se pueda determinar el importe de los intereses, tales activos se reexpresarán utilizando la fecha de pago y no la de adquisición.

23 [Eliminado]

24 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio de los propietarios, excepto las ganancias acumuladas y los superávit de revaluación de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Las ganancias acumuladas reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.

25 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el periodo, en el patrimonio de los propietarios se revelarán de acuerdo con la NIC 1.

Estado del resultado integral

26 La presente Norma exige que todas las partidas del estado de resultado integral vengan expresadas en la unidad monetaria corriente al final del periodo sobre el que se informa. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios, desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron recogidos en los estados financieros.

Pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta

27 En un periodo de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. Estas pérdidas o ganancias, por la posición monetaria neta, pueden determinarse como la diferencia procedente de la reexpresión de los activos no monetarios, el patrimonio de los propietarios y las partidas en el estado del resultado integral, y los ajustes de activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios al promedio ponderado, para el periodo, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

28 La pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta se incluirá en el resultado del periodo. El ajuste efectuado en los activos y pasivos indexados por cambios en precios, hecho de acuerdo con el párrafo 13, se compensará con la pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta. Otras partidas de ingreso y gasto, tales como los ingresos y gastos financieros, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque estas partidas se revelarán por separado, puede ser útil presentarlas de forma agrupada con las pérdidas o ganancias procedentes de la posición monetaria neta en el estado del resultado integral.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Estados financieros a costo corriente

Estado de situación financiera

29 Las partidas medidas a costo corriente no serán objeto de reexpresión, por estar ya medidas en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Otras partidas del estado de situación financiera se reexpresarán de acuerdo con los párrafos 11 a 25.

Estado del resultado integral

30 El estado a costo corriente del resultado integral, antes de la reexpresión, generalmente informa sobre costos corrientes en el momento en el que las transacciones y sucesos subyacentes ocurrieron. El costo de las ventas y la depreciación se registran según sus costos corrientes en el momento del consumo; las ventas y los otros gastos se registran por sus importes monetarios al ser llevados a cabo. Por ello, todas estas partidas necesitan ser reexpresadas en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa, y ello se hace aplicando las variaciones de un índice general de precios.

Pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta

31 Las pérdidas y ganancias por la posición monetaria neta se calculan y presentan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 27 y 28.

Impuestos

32 La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con esta Norma puede dar lugar a diferencias entre el importe en libros de los activos y pasivos individuales en el estado de situación financiera y sus bases fiscales. Tales diferencias se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Estado de flujos de efectivo

33 Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del estado de situación financiera.

Cifras de periodos anteriores

34 Las cifras correspondientes a las partidas del periodo anterior, ya estén basadas en el método del costo histórico o del costo corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. La información que se revele respecto a periodos anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. Para el propósito de presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplicarán los párrafos 42(b) y 43 de la NIC 21.

Estados financieros consolidados

35 Una sociedad controladora que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener subsidiarias que presenten también información en monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales subsidiarias necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la controladora. Cuando la subsidiaria es extranjera, sus estados financieros se convertirán a las tasas de cambio de cierre. Los estados financieros de las subsidiarias que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias se tratarán contablemente de acuerdo con lo establecido en la NIC 21.

36 Si se consolidan estados financieros con fechas de final del periodo sobre el que se informa diferentes, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de medida corriente a la fecha de los estados financieros consolidados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Selección y uso de un índice general de precios

37 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

38 Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una entidad cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de medida corriente al final del periodo previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros subsiguientes.

Información a revelar

39 La entidad revelará la siguiente información:

(a) el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para periodos anteriores, han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa;

(b) si los estados financieros antes de la reexpresión estaban elaborados utilizando el método del costo histórico o el del costo corriente; y

(c) la identificación y valor del índice general de precios al final del periodo sobre el que se informa, así como el movimiento del mismo durante el periodo corriente y el anterior.

40 Esta Norma exige que se revele la información necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y las cantidades resultantes.

Fecha de vigencia

41 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1990.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 32
Instrumentos Financieros: Presentación

Objetivo

1 [Eliminado]

2 El objetivo de esta Norma es establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros. Ella aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros.

3 Los principios de esta Norma complementan los principios de reconocimiento y medición de los activos financieros y pasivos financieros, de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y a la información a revelar sobre ellos en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar.*

Alcance

4 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con las NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* o NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. No obstante, en algunos casos la NIIF 10, la NIC 27 o la NIC 28 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto aplicando la NIIF 9; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos.

(b) derechos y obligaciones de los empleadores bajo planes de beneficios definidos, a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

(c) [eliminado]

(d) los contratos de seguro, según se definen en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. No obstante, esta Norma se aplica a los derivados implícitos en contratos de seguro, si la NIIF 9 requiere que la entidad los contabilice por separado. Además, un emisor aplicará esta Norma a contratos de garantía financiera si aplica la NIIF 9 para reconocer y medir los contratos, pero aplicará la NIIF 4 si opta, de acuerdo con el párrafo 4(d) de la NIIF 4, por aplicar la NIIF 4 para reconocerlos y medirlos.

(e) instrumentos financieros que entren dentro del alcance de la NIIF 4 porque contengan un componente de participación discrecional. El emisor de estos instrumentos está exento de aplicar a estas características los párrafos 15 a 32 y GA25 a GA35 de esta Norma, que se refieren a la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio. Sin embargo, esos instrumentos están sujetos a todos los demás requerimientos de esta Norma. Además, esta Norma es aplicable a los derivados que estén implícitos en dichos instrumentos (véase la NIIF 9).

(f) instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a las que se aplica la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, salvo en los siguientes casos

(i) contratos que entren dentro del alcance de los párrafos 8 a 10 de esta Norma, a los que es de aplicación la misma,

(ii) los párrafos 33 y 34 de esta Norma, que serán aplicados a las acciones propias en cartera adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas, que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones por empleados y todos los demás acuerdos de pagos basados en acciones.

5 a 7 [Eliminado]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 **Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2.5 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.**

9 Existen diversas formas por las que un contrato de compra o de venta de partidas no financieras puede liquidarse por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Entre ellas se incluyen:

(a) cuando las cláusulas del contrato permitan a cualquiera de las partes liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros;

(b) cuando la capacidad para liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros, no esté explícitamente recogida en las cláusulas del contrato, pero la entidad liquide habitualmente contratos similares por el importe neto, en efectivo u otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros (ya sea con la contraparte, mediante acuerdos de compensación o mediante la venta del contrato antes de su ejercicio o caducidad del plazo);

(c) cuando, para contratos similares, la entidad exija habitualmente la entrega del subyacente y lo venda en un periodo corto con el objetivo de generar ganancias por las fluctuaciones del precio a corto plazo o un margen de intermediación; y

(d) cuando el elemento no financiero objeto del contrato sea fácilmente convertible en efectivo.

Un contrato al que le sean de aplicación los apartados (b) o (c), no se celebra con el objetivo de recibir o entregar el elemento no financiero, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y, en consecuencia, estará dentro del alcance de esta Norma. Los demás contratos, a los que sea de aplicación el párrafo 8, se evaluarán para determinar si han sido celebrados o se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y si, por ello, están dentro del alcance de esta Norma.

10 Una opción emitida de compra o venta de elementos no financieros, que pueda ser liquidada por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, de acuerdo con los apartados (a) o (d) del párrafo 9, está dentro del alcance de esta Norma. Dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad.

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA23)

11 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Un *instrumento financiero* es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un *activo financiero* es cualquier activo que sea:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:

(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o

(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de

acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un *pasivo financiero* es cualquier pasivo que sea:

(a) una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o

(b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:

(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio; o

(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado de una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. Además, a estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D.

Un *instrumento de patrimonio* es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

Un *instrumento con opción de venta* es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o es devuelvo automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o jubilación del tenedor de dicho instrumento.

12 Los siguientes términos se definen en el Apéndice A de la NIIF 9 o en el párrafo 9 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en la NIC 39 y NIIF 9.

- baja en cuentas
- compra o venta convencional
- compromiso en firme
- contrato de garantía financiera
- costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero
- costos de transacción.
- derivado
- eficacia de la cobertura

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- instrumento de cobertura
- mantenido para negociar
- método del interés efectivo
- partida cubierta
- pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados
- transacción prevista

13 En esta Norma, los términos "contrato" y "contractual" hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes, que les produce claras consecuencias económicas que ellas tienen poca o ninguna capacidad de evitar, por ser el cumplimiento del acuerdo legalmente exigible. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden adoptar una gran variedad de formas y no precisan ser fijados por escrito.

14 En esta Norma, el término "entidad" incluye tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales.

Presentación

Pasivos y patrimonio (véanse también los párrafos GA13 a GA14J y GA25 a GA29A)

15 **El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia económica del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio.**

16 Cuando un emisor aplique las definiciones del párrafo 11, para determinar si un instrumento financiero es un instrumento de patrimonio en lugar de un pasivo financiero, el instrumento será de patrimonio si, y solo si, se cumplen las dos condiciones (a) y (b) descritas a continuación.

(a) El instrumento no incorpora una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) de intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.

(b) Si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:

(i) un instrumento no derivado, que no incluye ninguna obligación contractual para el emisor de entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio; o

(ii) un derivado que será liquidado solo por el emisor a través del intercambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. También, a estos efectos los instrumentos de patrimonio propio del emisor no incluyen instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones descritas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D, o instrumentos que sean contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor.

Una obligación contractual, incluyendo aquélla que surja de un instrumento financiero derivado, que dará o pueda dar lugar a la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor, no tendrá la consideración de un instrumento de patrimonio si no cumple las condiciones (a) y (b) anteriores. Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D.

Instrumentos con opción de venta

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

16A Un instrumento financiero con opción de venta incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese instrumento mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercer la opción. Como excepción a la definición de un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes si tiene todas las características siguientes:

(a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:

(i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y

(ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.

(b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:

(i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y

(ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinado a todas las demás clases de instrumentos.

(c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas. Por ejemplo, deben incorporar todos opción de venta, y la fórmula u otros medios utilizados para calcular el precio de recompra o reembolso es el mismo para todos los instrumentos de esa clase.

(d) Además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar el instrumento mediante efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad como se establece en el subpárrafo (b) de la definición de un pasivo financiero.

(e) Los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

16B Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

(a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato) y

(b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento con opción de venta.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 16A que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que se cumple esta condición, no clasificará el instrumento con opción de venta como un instrumento de patrimonio.

Instrumentos, o componentes de instrumentos, que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación

16C Algunos instrumentos financieros incluyen una obligación contractual para la entidad emisora de entregar a otra entidad una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación. La obligación surge bien porque la liquidación ocurrirá con certeza y fuera del control de la entidad (por ejemplo, una entidad de vida limitada) o bien porque es incierto que ocurra pero es una opción del tenedor del instrumento. Como excepción a la definición de un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:

(i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y

(ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.

(b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:

(i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y

(ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinado a todas las demás clases de instrumentos.

(c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos deben tener una obligación contractual idéntica para la entidad que emite de entregar una participación proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación.

16D Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

(a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato) y

(b) el efecto de restringir sustancialmente o fijar el rendimiento residual para el tenedor del instrumento.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 16C que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que esta condición se cumple, no clasificará el instrumento como un instrumento de patrimonio.

Reclasificación de instrumentos con opción de venta e instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación

16E Una entidad clasificará un instrumento financiero como un instrumento de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en esos párrafos. Una entidad reclasificará un instrumento financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumplir todas las condiciones establecidas en esos párrafos. Por ejemplo, si una entidad reembolsa todos los instrumentos sin opción de venta que ha emitido y todos sus instrumentos con opción de venta que permanecen vigentes tienen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B, la entidad reclasificará los instrumentos con opción de venta como instrumentos de patrimonio desde la fecha en que reembolse los instrumentos sin opción de venta.

16F Una entidad contabilizará la reclasificación de un instrumento de acuerdo con el párrafo 16E de la forma siguiente:

(a) Reclasificará un instrumento de patrimonio como un pasivo financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumpla las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D. El pasivo financiero deberá medirse al valor razonable del instrumento en la fecha de la reclasificación. La entidad reconocerá en patrimonio cualquier diferencia entre el valor en libros del instrumento de patrimonio y el valor razonable del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.

(b) Reclasificará un pasivo financiero como patrimonio desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D. Un instrumento de patrimonio deberá medirse al valor en libros del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Inexistencia de una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero [párrafo 16(a)]

17 Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D, un elemento clave para diferenciar un pasivo financiero de un instrumento de patrimonio, es la existencia de una obligación contractual de una de las partes del instrumento financiero (el emisor), de entregar efectivo u otro activo financiero a la otra parte (el tenedor) o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con el tenedor en condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor. Aunque el tenedor de un instrumento de patrimonio puede tener derecho a recibir una parte proporcional de cualquier dividendo u otras distribuciones del patrimonio, el emisor no tiene una obligación contractual de hacer estas distribuciones porque no está obligado a entregar efectivo u otro activo financiero a otra parte.

18 Será el fondo económico de un instrumento financiero, en vez de su forma legal, el que ha de guiar la clasificación del mismo en el estado de situación financiera de la entidad. El fondo y la forma legal suelen ser coherentes, aunque no siempre lo son. Algunos instrumentos financieros tienen la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos y otros pueden combinar características asociadas con instrumentos de patrimonio y otras asociadas con pasivos financieros. Por ejemplo:

(a) Una acción preferente será un pasivo financiero si el emisor está obligado a reembolsarla por una cantidad fija o determinable, en una fecha futura cierta o determinable, o si concede al tenedor el derecho de requerir al emisor para que reembolse el instrumento, en una fecha concreta o a partir de la misma, y por una cantidad fija o determinable.

(b) Un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor, a cambio de efectivo u otro activo financiero (un "instrumento con opción de venta"), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D. Por ejemplo, fondos de inversión colectiva a prima variable, fideicomisos de inversión, asociaciones para la inversión y algunas entidades cooperativas, pueden conceder a sus partícipes o miembros el derecho a recibir en cualquier momento el reembolso en efectivo de sus participaciones, dando lugar a que las mismas se clasifiquen como pasivos financieros, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. Sin embargo, la clasificación como un pasivo financiero no impide el uso, en los estados financieros de una entidad que no posea patrimonio aportado (tal como algunos fondos de inversión colectiva y fideicomisos de inversión, véase el Ejemplo Ilustrativo 7), de descripciones tales como "valor del activo neto atribuible a los partícipes" y "cambios en el valor del activo neto atribuible a los partícipes"; o la utilización de información a revelar adicional para mostrar que la participación total de los miembros comprende partidas tales como reservas que cumplen la definición de patrimonio e instrumentos con opción de venta, que no la cumplen (véase el Ejemplo Ilustrativo 8).

19 Si una entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, con la excepción de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio conforme a los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. Por ejemplo:

(a) La existencia de una restricción a la capacidad de una entidad para satisfacer una obligación contractual, como la falta de acceso a una moneda extranjera o la necesidad de obtener la aprobación de una autoridad reguladora para el pago, no anulará la obligación contractual de la entidad ni el derecho contractual del tenedor del instrumento financiero.

(b) Una obligación contractual que esté condicionada a que la contraparte ejercite su derecho a exigir el reembolso será un pasivo financiero, porque la entidad no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo o de otro activo financiero.

20 Un instrumento financiero que no establezca, de forma explícita, una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, puede establecer esa obligación de una forma indirecta, a través de sus plazos y condiciones. Por ejemplo:

(a) Un instrumento financiero puede contener una obligación no financiera, que se liquidará si, y sólo si, la entidad deja de realizar distribuciones o si incumple el compromiso de reembolsar el instrumento. Si la entidad sólo puede evitar la transferencia de efectivo o de otro activo financiero mediante la liquidación de la obligación no financiera, el instrumento será un pasivo financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Un instrumento financiero será un pasivo financiero si establece que para su liquidación, la entidad entregará:

(i) efectivo u otro activo financiero; o

(ii) sus propias acciones, cuyo valor sea sustancialmente superior al del efectivo o al del otro activo financiero.

Aunque la entidad no tenga una obligación contractual explícita de entregar efectivo u otro activo financiero, el valor de la liquidación alternativa en forma de acciones será de tal cuantía que la entidad la liquidará en efectivo. En todo caso, el tenedor tiene sustancialmente garantizada la recepción de un importe que es, al menos, igual al que obtendría a través de la opción de liquidar en efectivo (véase el párrafo 21).

Liquidación mediante los instrumentos de patrimonio propio de la entidad

21 Un contrato no es un instrumento de patrimonio por el mero hecho de que pueda ocasionar la recepción o entrega de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Una entidad puede tener el derecho o la obligación contractual de recibir o entregar una cantidad de sus propias acciones o de otros instrumentos de patrimonio que varíe de tal forma que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio propios a entregar o recibir sea igual al importe del derecho o la obligación contractual. Este derecho u obligación contractual puede ser por un importe fijo o su valor puede fluctuar, total o parcialmente, como respuesta a los cambios en una variable distinta del precio de mercado de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad (por ejemplo, una tasa de interés, el precio de una materia prima cotizada o el precio de un instrumento financiero). Dos ejemplos son (a) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propios de la entidad que equivalgan a un valor de 100 u.m.[1] , y (b) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propios de la entidad que equivalgan al precio de 100 onzas de oro. Tal contrato será un pasivo financiero de la entidad, incluso aunque ésta deba o pueda liquidarlo mediante la entrega de sus instrumentos de patrimonio propios. No es un instrumento de patrimonio, porque la entidad utiliza una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios para liquidar el contrato. De acuerdo con lo anterior, el contrato no pone de manifiesto una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

22 Excepto por lo señalado en el párrafo 22A, un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad (recibiendo o) entregando una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero es un instrumento de patrimonio. o de otro activo financiero es un instrumento de patrimonio. Por ejemplo, una opción emitida sobre acciones que dé a la contraparte el derecho a adquirir un número determinado de acciones de la entidad por un precio fijo, o por una cantidad fija previamente establecida del principal de un bono, será un instrumento de patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un contrato, que puedan aparecer en el momento de la liquidación por causa de variaciones en las tasas de interés de mercado, no impedirán su calificación como instrumento de patrimonio, siempre que no afecten al importe a pagar o a recibir de efectivo o de otros instrumentos financieros, o bien a la cantidad de instrumentos de patrimonio a recibir o entregar. Cualquier contraprestación recibida, (como la prima que se recibe cuando se emite una opción o un certificado de opción sobre las acciones propias de la entidad) se añadirá directamente al patrimonio. Cualquier contraprestación pagada (como la prima pagada por una opción comprada) se deducirá directamente del patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.

22A Si los instrumentos de patrimonio propio de la entidad a recibir, o a entregar, por la misma en el momento de la liquidación de un contrato son instrumentos financieros con opción de venta con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 16A y 16B, o instrumentos que imponen sobre la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 16C y 16D, el contrato es un activo financiero o un pasivo financiero. Esto incluye un contrato que será liquidado por la entidad recibiendo o entregando una cantidad fija de estos instrumentos a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero.

23 Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D, un contrato que contenga una obligación para una entidad de comprar sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de efectivo o de otro instrumento financiero, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar (por ejemplo, por el valor presente del precio de recompra a plazo, del precio de ejercicio de la opción o de otro importe relacionado con el reembolso). Esto será así incluso si el contrato en sí es un instrumento de patrimonio. Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato a término para

1 En esta Norma, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

comprar sus instrumentos de patrimonio propios a cambio de efectivo. El pasivo financiero se reconoce inicialmente al valor presente del importe de rescate, y se reclasifica desde patrimonio. Posteriormente, el pasivo financiero se mide de acuerdo con la NIIF 9. Si el contrato vence y no se produce ninguna entrega, el importe en libros del pasivo financiero se reclasificará al patrimonio. La obligación contractual de una entidad para comprar sus instrumentos de patrimonio propio, ocasiona un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar, incluso si la obligación de compra estuviera condicionada al ejercicio de una opción de reembolso a favor de la contraparte (por ejemplo, una opción de venta emitida por la entidad que da a la otra parte el derecho de venderle, por un precio fijo, sus instrumentos de patrimonio propios).

24 Un contrato a ser liquidado por la entidad mediante la entrega o recepción de una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe variable de efectivo o de otro activo financiero, será un activo o un pasivo financiero. Un ejemplo es un contrato por el que la entidad ha de entregar 100 de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe de efectivo equivalente al valor de 100 onzas de oro.

Cláusulas de liquidación contingente

25 Un instrumento financiero puede obligar a la entidad a entregar efectivo u otro activo financiero, o bien a liquidarlo como si fuera un pasivo financiero, en el caso de que ocurra o no ocurra algún hecho futuro incierto (o en función del resultado de circunstancias inciertas) que estén fuera del control tanto del emisor como del tenedor del instrumento, como, por ejemplo, los cambios en un índice bursátil de acciones, en un índice de precios al consumidor, en una tasa de interés o en determinados requerimientos fiscales, o bien en los niveles futuros que alcancen los ingresos de actividades ordinarias del emisor, su resultado neto o su razón de deuda a patrimonio. El emisor de este instrumento no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero (ni la liquidación del instrumento tal como si fuera un pasivo financiero). Por tanto, será un pasivo financiero para el emisor, a menos que:

(a) la parte de la cláusula de liquidación contingente, que pudiera requerir la liquidación en efectivo o en otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero) no fuera autentica;

(b) el emisor pudiera ser requerido para que liquide la obligación en efectivo o con otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero), sólo en caso de liquidación del emisor; o

(c) el instrumento reúne todas las características y cumple con las condiciones de los párrafos 16A y 16B.

Opciones de liquidación

26 Cuando un instrumento financiero derivado dé a una de las partes el derecho a elegir la forma de liquidación (por ejemplo, cuando el emisor o el tenedor puedan escoger la liquidación mediante un importe neto en efectivo, o bien intercambiando acciones por efectivo), será un activo o un pasivo financiero, a menos que todas las alternativas de liquidación indiquen que se trata de un instrumento de patrimonio.

27 Un ejemplo de instrumento financiero derivado con una opción de liquidación que es un pasivo financiero, es una opción sobre acciones en las que el emisor puede decidir liquidar por un importe neto en efectivo o mediante el intercambio de sus acciones propias por efectivo. De forma similar, algunos contratos para la compra o venta de una partida no financiera, a cambio de instrumentos de patrimonio propios de la entidad, están dentro del alcance de esta Norma porque pueden ser liquidados mediante la entrega de la partida no financiera, o bien por un importe neto en efectivo u otro instrumento financiero (véanse los párrafos 8 a 10). Estos contratos serán activos o pasivos financieros y no instrumentos de patrimonio.

Instrumentos financieros compuestos (véanse también los párrafos GA30 a GA35 y los Ejemplos Ilustrativos 9 a 12)

28 El emisor de un instrumento financiero no derivado evaluará las condiciones de éste para determinar si contiene componentes de pasivo y de patrimonio. Estos componentes se clasificarán por separado como pasivos financieros, activos financieros o instrumentos de patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 15.

29 Una entidad reconocerá por separado los componentes de un instrumento financiero que (a) genere un pasivo financiero para la entidad y (b) conceda una opción al tenedor del mismo para convertirlo en un instrumento de patrimonio de la entidad. Un ejemplo de instrumento compuesto es un bono o instrumento similar que sea convertible, por parte del tenedor, en una cantidad fija de acciones ordinarias de la entidad. Desde la perspectiva

de la entidad, este instrumento tendrá dos componentes: un pasivo financiero (un acuerdo contractual para entregar efectivo u otro activo financiero) y un instrumento de patrimonio (una opción de compra que concede al tenedor, por un determinado periodo, el derecho a convertirlo en un número prefijado de acciones ordinarias de la entidad). El efecto económico de emitir un instrumento como éste es, en esencia, el mismo que se tendría al emitir un instrumento de deuda con una cláusula de cancelación anticipada y unos certificados de opción para comprar acciones ordinarias; o el mismo que se tendría al emitir un instrumento de deuda con certificados de opción para la compra de acciones que fuesen separables del instrumento principal. De acuerdo con lo anterior, en todos los casos, la entidad presentará los componentes de pasivo y patrimonio por separado, dentro de su estado de situación financiera.

30 La clasificación de los componentes de pasivo y de patrimonio, en un instrumento convertible, no se revisará como resultado de un cambio en la probabilidad de que la opción de conversión sea ejercida, incluso cuando pueda parecer que el ejercicio de la misma se ha convertido en ventajoso económicamente para algunos de los tenedores. Los poseedores de las opciones no actúan siempre de la manera que pudiera esperarse, lo que puede ser debido, por ejemplo, a que las consecuencias fiscales de la conversión sean diferentes de un tenedor a otro. Además, la probabilidad de conversión cambiará conforme pase el tiempo. La obligación contractual de la entidad para realizar pagos futuros continuará vigente hasta su extinción por conversión, vencimiento del instrumento o alguna otra transacción.

31 La NIIF 9 trata sobre la medición de los activos financieros y pasivos financieros. Los instrumentos de patrimonio evidencian una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Por tanto, cuando la medición contable inicial de un instrumento financiero compuesto se distribuye entre sus componentes de pasivo y de patrimonio, se asignará al componente de patrimonio el importe residual que se obtenga después de deducir, del valor razonable del instrumento en su conjunto, el importe que se haya determinado por separado para el componente de pasivo. El valor de cualquier elemento derivado (por ejemplo una eventual opción de compra), que esté implícito en el instrumento financiero compuesto pero sea distinto del componente de patrimonio (tal como una opción de conversión en acciones), se incluirá dentro del componente de pasivo. La suma de los importes en libros asignados, en el momento del reconocimiento inicial, a los componentes de pasivo y de patrimonio, será siempre igual al valor razonable que se asignaría al instrumento en su conjunto. No podrán surgir pérdidas o ganancias derivadas del reconocimiento inicial por separado de los componentes del instrumento.

32 Según el procedimiento descrito en el párrafo 31, el emisor de una obligación convertible en acciones ordinarias determinará, en primer lugar, el importe en libros del componente de pasivo, medido por el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio (pero que incluya, en su caso, a los eventuales elementos derivados implícitos que no sean de patrimonio). El importe en libros del instrumento de patrimonio, representado por la opción de conversión del instrumento en acciones ordinarias, se determinará deduciendo el valor razonable del pasivo financiero del valor razonable del instrumento financiero compuesto considerado en su conjunto.

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA36)

33 **Si una entidad readquiriese sus instrumentos de patrimonio propios, esos instrumentos ("acciones propias en cartera") se deducirá del patrimonio. No se reconocerá ninguna pérdida o ganancia en el resultado del ejercicio derivada de la compra, venta, emisión o amortización de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Estas acciones propias podrán ser adquiridas y poseídas por la entidad o por otros miembros del grupo consolidado. La contraprestación pagada o recibida se reconocerá directamente en el patrimonio.**

34 El importe de las acciones propias poseídas será objeto de revelación separada en el estado de situación financiera o en las notas, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. La entidad suministrará, en caso de recompra de sus instrumentos de patrimonio propios a partes relacionadas, la información a revelar prevista en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)

35 **Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente, que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo. Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocerán por la entidad directamente contra el patrimonio. Los costos de transacción de una operación de patrimonio se tratarán contablemente como una deducción de éste.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

35A El impuesto a las ganancias relativo a distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio y a costos de transacción de una transacción de patrimonio se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*.

36 La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos, pérdidas o ganancias relacionados con el mismo se reconocerán, como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio. Por ello, los pagos de dividendos sobre acciones que se hayan reconocido en su totalidad como pasivos, se reconocerán como gastos de la misma forma que los intereses de una obligación. De forma similar, las pérdidas y ganancias asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros se reconocerán en el resultado del ejercicio, mientras que los rescates o la refinanciación de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como cambios en el patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.

37 Por lo general, una entidad incurre en diversos tipos de costos cuando emite o adquiere sus instrumentos de patrimonio propio. Esos costos pueden incluir los de registro y otras cuotas cobradas por los reguladores o supervisores, los importes pagados a los asesores legales, contadores y otros asesores profesionales, los costos de impresión y los derechos o impuestos del timbre relacionados. Los costos de las transacciones de patrimonio se contabilizarán como una disminución del importe del mismo en la medida en que sean costos incrementales directamente atribuibles a la transacción de patrimonio, que se habrían evitado si ésta no se hubiera llevado a cabo. Los costos de una transacción de patrimonio que se haya abandonado se reconocen como gastos.

38 Los costos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento, en proporción a las entradas de efectivo provenientes de ellos. Los costos de transacción relacionados conjuntamente con más de una transacción (por ejemplo, los costos totales derivados de una oferta de venta de acciones y admisión a cotización de otras acciones) se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y congruente con la utilizada para transacciones similares.

39 El importe de los costos de transacción que se hayan contabilizado como deducciones del patrimonio en el periodo se informará por separado, de acuerdo con la NIC 1

40 Los dividendos clasificados como gastos pueden presentarse, en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral bien con los intereses sobre otros pasivos o como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la información a revelar sobre intereses y dividendos está sujeta a los requerimientos fijados en la NIC 1 y la NIIF 7. En determinadas circunstancias, a causa de las diferencias entre intereses y dividendos con respecto a cuestiones como la deducibilidad fiscal, puede ser deseable revelarlos por separado en los estados del resultado del periodo y otro resultado. La información a revelar sobre los efectos fiscales se determinará de acuerdo con la NIC 12.

41 Las ganancias y pérdidas relacionadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio, incluso cuando tengan relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de una entidad obtenido a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el apartado (b) del párrafo 18]. Según la NIC 1, la entidad presentará cualquier ganancia o pérdida derivada de la nueva medición de tal instrumento, separadamente en el estado del resultado integral, cuando ello sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad.

Compensación de un activo financiero y un pasivo financiero (véanse también los párrafos GA38A a GA38F y GA39)

42 Un activo y un pasivo financiero se compensarán, y su importe neto se presentará en el estado de situación financiera cuando y sólo cuando la entidad:

(a) tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y

(b) tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

En la contabilización de una transferencia de un activo financiero que no cumpla los requisitos para su baja en cuentas, la entidad no compensará el activo transferido con el pasivo asociado (véase la NIIF 9, párrafo 3.2.22).

43 Esta Norma requiere la presentación de los activos financieros y pasivos financieros por su importe neto, cuando al hacerlo se reflejen los flujos de efectivo futuros esperados de la entidad por la liquidación de dos o más instrumentos financieros separados. Cuando una entidad tiene el derecho a recibir o pagar un único importe, y la intención de hacerlo, posee efectivamente un único activo financiero o pasivo financiero. En otras circunstancias, los activos financieros y los pasivos financieros se presentarán por separado unos de otros, de forma congruente sus características como recursos u obligaciones de la entidad. Una entidad revelará la

información requerida por los párrafos 13B a 13E de la NIIF 7 para los instrumentos financieros reconocidos que queden dentro del alcance del párrafo 13A de la NIIF 7.

44 La compensación y presentación por su importe neto de un activo y de un pasivo financieros reconocidos, no equivale a la baja en cuentas del activo o del pasivo financiero. Mientras que la compensación no da lugar al reconocimiento de pérdidas o ganancias, la baja en cuentas de un instrumento financiero no sólo implica la desaparición de la partida previamente reconocida en el estado de situación financiera, sino que también puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida o una ganancia.

45 El derecho de compensación es una prerrogativa legal del deudor, adquirida a través de un contrato u otro medio distinto, para cancelar o eliminar, total o parcialmente, el importe de una cantidad debida al acreedor aplicando contra ese importe otro que el acreedor adeuda. En circunstancias excepcionales, un deudor puede tener un derecho legal para compensar una cantidad que le adeuda un tercero con el importe adeudado al acreedor, siempre que exista un acuerdo entre las tres partes que establezca claramente el derecho del deudor para realizar tal compensación. Puesto que el derecho a compensar es de naturaleza legal, las condiciones en que se apoye pueden variar de una jurisdicción a otra, por lo que han de tomarse en consideración las leyes aplicables a las relaciones entre las partes implicadas.

46 La existencia de un derecho efectivo a compensar un activo financiero y un pasivo financiero, afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con los activos y los pasivos financieros correspondientes, y podrá afectar al nivel de exposición de la entidad a los riesgos de crédito y de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad. Cuando la entidad tenga la intención de ejercer el derecho y liquidar simultáneamente ambas posiciones, la presentación del activo y del pasivo en términos netos reflejará más adecuadamente los importes y el calendario de los flujos de efectivo esperados en el futuro, así como los riesgos a que están sujetos tales flujos. La intención, ya sea de una o ambas partes, de efectuar la liquidación en términos netos, sin el correspondiente derecho para hacerlo, no es suficiente para justificar la compensación, puesto que los derechos y las obligaciones asociados con el activo o el pasivo financieros, individualmente considerados, permanecen inalterados.

47 Las intenciones de la entidad, respecto de la liquidación de activos y pasivos concretos, pueden estar influidas por sus prácticas comerciales habituales, por las exigencias de los mercados financieros o por otras circunstancias que puedan limitar la posibilidad de liquidar los instrumentos por su importe neto o simultáneamente. Cuando la entidad tenga el derecho de compensar, pero no la intención de liquidar en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo de forma simultánea, el efecto del derecho sobre la exposición de la entidad al riesgo de crédito se presentará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36 de la NIIF 7.

48 La liquidación simultánea de dos instrumentos financieros puede ocurrir, por ejemplo, a través de la actividad de una cámara de compensación en un mercado financiero organizado, o bien mediante un intercambio con presencia de ambas partes. En tales circunstancias, los flujos de efectivo son, efectivamente, equivalentes a una única cantidad neta, y no existirá exposición al riesgo de crédito o de liquidez. En otras circunstancias, la entidad podrá liquidar dos instrumentos mediante cobros y pagos independientes, resultando así expuesta al riesgo de crédito por el importe total del activo o al riesgo de liquidez por el importe total del pasivo. Tales exposiciones al riesgo pueden ser significativas, aunque tengan una duración relativamente breve. De acuerdo con lo anterior, se considerará que la realización de un activo financiero es simultánea con la liquidación de un pasivo financiero sólo cuando las dos transacciones ocurran en el mismo momento.

49 Las condiciones establecidas en el párrafo 42 no se cumplen, y por tanto es, por lo general, inadecuada la realización de compensaciones cuando:

(a) se emplean varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (dando lugar a un "instrumento sintético");

(b) los activos financieros y los pasivos financieros surgen de instrumentos financieros que tienen, básicamente, la misma exposición al riesgo, (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucran a diferentes contrapartes;

(c) los activos, fueren financieros o no, se han pignorado en garantía colateral de pasivos financieros sin derecho a reclamación o recurso;

(d) los activos financieros han sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación pero no han sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo un fondo de amortización); o

(e) son obligaciones incurridas como resultado de eventos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de una póliza de seguro.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

50 Una entidad que haya emprendido varias transacciones con instrumentos financieros con una sola contraparte, puede realizar con ella un "acuerdo maestro de compensación". Este acuerdo proporciona una única liquidación, por compensación, de todos los instrumentos financieros cubiertos por el mismo, en caso de incumplimiento o de terminación de cualquier contrato. Estos acuerdos se utilizan habitualmente por instituciones financieras para protegerse contra pérdidas, ya sea en caso de insolvencia o en otras circunstancias que imposibiliten a la otra parte el cumplimiento de sus obligaciones. Un acuerdo maestro de compensación crea, por lo general, un derecho de compensación que se convierte en exigible y afecta, por tanto, a la realización o cancelación de activos financieros y pasivos financieros individuales, sólo cuando se den determinadas situaciones de insolvencia o en otras circunstancias cuya aparición no se espera en el curso ordinario de las actividades de la entidad. Un acuerdo maestro de compensación no cumple las condiciones para compensar instrumentos a menos que se satisfagan los dos criterios del párrafo 42. Cuando los activos y los pasivos financieros sujetos a un acuerdo maestro de compensación no sean compensados, se informará del efecto que el acuerdo tiene en la exposición de la entidad al riesgo de crédito, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36 de la NIIF 7.

51 a 95 [Eliminado]

Fecha de vigencia y transición

96 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esta Norma en periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2005, a menos que aplique también la NIC 39 (emitida en diciembre de 2003), incluyendo las modificaciones emitidas en marzo de 2004. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

96A *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, requería que los instrumentos financieros que reúnan todas las características y cumplan las condiciones incluidas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D se clasificaran como un instrumento de patrimonio, modificó los párrafos 11, 16, 17 a 19, 22, 23, 25, GA13, GA14 y GA27, e insertó los párrafos 16A a 16F, 22A, 96B, 96C, 97C, GA14A a GA14J y GA29A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estos cambios en un periodo anterior, revelará este hecho y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones correspondientes de las NIC 1, NIC 39, NIIF 7 y CINIIF 2.

96B *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* introdujo una excepción de alcance limitado; por ello, una entidad no aplicará la excepción por analogía.

96C La clasificación de instrumentos de acuerdo con esta excepción se restringirá a la contabilización de este instrumento de acuerdo con las NIC 1, NIC 32, NIC 39, NIIF 7 y NIIF 9. El instrumento no se considerará un instrumento de patrimonio de acuerdo con otras guías, por ejemplo la NIIF 2.

97 Esta Norma se aplicará retroactivamente.

97A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 40. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

97B La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) eliminó el párrafo 4(c). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo. Sin embargo, la modificación no se aplicará a contraprestaciones contingentes que surgieron de una combinación de negocios para la que la fecha de adquisición era anterior a la aplicación de la NIIF 3 (revisada en 2008). En su lugar, una entidad contabilizará esta contraprestación de acuerdo con los párrafos 65A a 65E de la NIIF 3 (modificada en 2010).

97C Al aplicar las modificaciones descritas en el párrafo 96A, se requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto con una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, una aplicación retroactiva de las modificaciones a la NIC 32 implicaría la separación de dos componentes del patrimonio. El primer componente estaría en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (devengados) acreditados en el componente de pasivo. El otro componente representaría el componente original de patrimonio. Por ello, una entidad no necesita separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de aplicación de las modificaciones.

97D El párrafo 4 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior revelará ese hecho

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

y aplicará en ese periodo anterior las modificaciones del párrafo 3 de la NIIF 7, el párrafo 1 de la NIC 28 y el párrafo 1 de la NIC 31 emitidas en mayo de 2008. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.

97E Los párrafos 11 y 16 se modificaron mediante *Clasificación de las Emisiones de Derechos* emitido en octubre de 2009. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de febrero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

97F [Eliminado]

97G El párrafo 97B fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.

97H [Eliminado]

97I La NIIF 10 y la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4(a) y GA29. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

97J La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 11 y modificó los párrafos 23 y GA31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

97K *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 40. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

97L *Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIC 32), emitido en diciembre de 2011, derogó el párrafo GA38 y añadió los párrafos GA38A a GA38F. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones a partir de una fecha anterior, revelará ese hecho y también revelará la información requerida en *Información a Revelar-Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7) emitido en diciembre de 2011.

97M El documento *Información a Revelar—Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7), emitido en diciembre de 2011, modificó el párrafo 43 requiriendo que una entidad revele la información requerida en los párrafos 13B a 13E de la NIIF 7 para activos financieros reconocidos que quedan dentro del alcance del párrafo 13A de la NIIF 7. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013 y periodos intermedios incluidos en esos periodos anuales. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por esta modificación de forma retroactiva.

97N El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó los párrafos 35, 37 y 39 y añadió el párrafo 35A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

97O El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

97P [Eliminado]

97Q La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo GA21. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

97R La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, GA2 y GA30 y eliminó los párrafos 97F, 97H y 97P. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

97S La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos GA9 y GA10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Derogación de otros pronunciamientos

98 Esta Norma deroga la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, revisada en 2000[2].

99 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-5 *Clasificación de Instrumentos Financieros—Cláusulas de Pago Contingente*;

(b) SIC-16 *Capital en Acciones—Recompra de Instrumentos de Patrimonio Emitidos por la Empresa (Acciones propias en Cartera)*; y

(c) SIC-17 *Costo de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa.*

100 Esta Norma supone la retirada del proyecto de Interpretación SIC-D34, *Instrumentos Financieros—Instrumentos o Derechos Reembolsables a Voluntad del Tenedor.*

Apéndice
Guía de Aplicación de la
NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

GA1 En esta Guía de Aplicación se explica la aplicación de determinados aspectos de la Norma.

GA2 La Norma no trata del reconocimiento ni de la medición de instrumentos financieros. Los requerimientos sobre el reconocimiento y medición de activos financieros y pasivos financieros están establecidos en la NIIF 9.

Definiciones (párrafos 11 a 14)

Activos financieros y pasivos financieros

GA3 La moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de efectivo en un banco o entidad financiera similar es un activo financiero porque representa, para el depositante, un derecho contractual para obtener efectivo de la entidad o para girar un cheque u otro instrumento similar contra el saldo del mismo, a favor de un acreedor, en pago de un pasivo financiero.

GA4 Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

(a) cuentas por cobrar y por pagar de origen comercial;

(b) pagarés por cobrar y por pagar;

(c) préstamos por cobrar y por pagar; y

(d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.

En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte.

GA5 Otro tipo de instrumento financiero es aquél donde el beneficio económico a recibir o entregar es un activo financiero distinto del efectivo. Por ejemplo, un pagaré a ser cancelado mediante títulos de deuda pública otorga al tenedor el derecho contractual a recibir, y al emisor la obligación contractual de entregar títulos de deuda pública, pero no efectivo. Los bonos son activos financieros porque representan, para el gobierno que los ha emitido, una obligación de pagar efectivo. El pagaré es, por tanto, un activo financiero para su tenedor y un pasivo financiero para su emisor.

---

2 En agosto de 2005 el IASB trasladó toda la información a revelar relativa a instrumentos financieros a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

GA6 Los instrumentos de deuda "perpetua" (tales como bonos, obligaciones y pagarés "perpetuos") normalmente otorgan al tenedor el derecho contractual a recibir pagos en concepto de intereses en fechas fijadas que se extienden indefinidamente en el futuro, pero no le conceden el derecho a recibir el principal, o bien le conceden el reembolso de éste en unas condiciones que lo hacen muy improbable o muy lejano en el tiempo. Por ejemplo, una entidad puede emitir un instrumento financiero que la obligue a realizar pagos anuales a perpetuidad iguales a una tasa de interés establecida en el 8 por ciento, aplicado a un valor nominal o un principal de 1.000 u.m.[3] Suponiendo que la tasa de interés de mercado, en el momento de la emisión del instrumento financiero, sea ese 8 por ciento, el emisor asume una obligación contractual de realizar una serie de pagos de interés futuro, con un valor razonable (valor presente), en la fecha de reconocimiento inicial, de 1.000 u.m. El tenedor y el emisor del instrumento financiero poseen, respectivamente, un activo y un pasivo financiero.

GA7 Un derecho o una obligación contractual de recibir, entregar o intercambiar instrumentos financieros es, en sí mismo, un instrumento financiero. Una cadena de derechos u obligaciones contractuales cumple la definición de instrumento financiero, siempre que lleve en último término a la recepción o pago de efectivo, o bien a la adquisición o emisión de un instrumento de patrimonio.

GA8 Tanto la capacidad de ejercer un derecho contractual como la exigencia de satisfacer una obligación contractual pueden ser absolutas o bien pueden ser contingentes en función de la ocurrencia de un evento futuro. Por ejemplo, una garantía financiera es un derecho contractual del prestamista a recibir efectivo del garante, que se corresponde con una obligación contractual, por parte del garante, de pagar al prestamista en caso de que el prestatario incumpla su obligación de pago. El derecho contractual y la correspondiente obligación contractual existen por causa de una transacción o evento que ha sucedido en el pasado (asunción de la garantía), incluso aunque la capacidad del prestamista para ejercer su derecho y la exigencia hacia el garante para que cumpla su compromiso sean contingentes, por depender de un futuro acto de incumplimiento por parte del prestatario. Un derecho y una obligación contingentes cumplen, respectivamente, la definición de activo y de pasivo financiero, aunque tales activos y pasivos no siempre se reconozcan en los estados financieros. Algunos derechos y obligaciones contingentes pueden ser contratos de seguros y estar dentro del alcance de la NIIF 4.

GA9 Un arrendamiento habitualmente crea un derecho a recibir por parte del arrendador, y una obligación de pagar por parte del arrendatario, una corriente de flujos de efectivo que son, en esencia, la misma combinación de pagos entre principal e intereses que se dan en un acuerdo de préstamo. El arrendador contabilizará su inversión por el importe por recibir por un arrendamiento financiero, en lugar de por activo subyacente mismo que está sujeto a arrendamiento financiero. Por consiguiente, un arrendador considera un arrendamiento financiero como un instrumento financiero. Según la NIIF 16, un arrendador no reconoce su derecho a recibir los pagos por arrendamiento según un arrendamiento operativo. El arrendador, en este caso, continuará contabilizando el propio activo subyacente, y no los importes a recibir en el futuro en virtud del contrato. Por consiguiente, un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario.

GA10 Los activos físicos (como inventarios y propiedades, planta y equipo), los activos por derecho de uso y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos físicos, activos por derecho de uso y activos intangibles crea una oportunidad para la generación de entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no da lugar a un derecho presente para recibir efectivo u otro activo financiero.

GA11 Ciertos activos (como los gastos pagados por anticipado) cuyo beneficio económico futuro consiste en la recepción de bienes o servicios no dan el derecho a recibir efectivo u otro activo financiero, de modo que tampoco son activos financieros. De forma similar, las partidas tales como los ingresos de actividades ordinarias diferidos y la mayoría de las obligaciones por garantía de productos vendidos no son pasivos financieros, puesto que la salida de beneficios económicos asociada con ellos será la entrega de bienes y servicios y no una obligación contractual de pagar efectivo u otro activo financiero.

GA12 Los activos y pasivos que no tengan origen contractual (tales como el impuesto a las ganancias, que se crea como resultado de un requerimiento legal impuesto por los gobiernos), no son activos financieros o pasivos financieros. La contabilización del impuesto sobre las ganancias se trata en la NIC 12. De forma similar, las obligaciones implícitas, según se las define en la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, no proceden de contratos y no son pasivos financieros.

Instrumentos de patrimonio

GA13 Ejemplos de instrumentos de patrimonio incluyen acciones ordinarias sin opción de venta, algunos instrumentos con opción de venta (véanse los párrafos 16A y 16B), algunos instrumentos que imponen a la entidad una

3 En esta guía, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 16C y 16D), algunos tipos de acciones preferentes (véanse los párrafos GA25 y GA26), y certificados de opciones para la compra de acciones u opciones de compra emitidas que permiten al tenedor suscribir o comprar una cantidad fija de acciones ordinarias sin opción de venta de la entidad emisora, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. Una obligación que tenga la entidad de emitir o comprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, será también un instrumento de patrimonio de dicha entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Sin embargo, si dicho contrato contiene una obligación para la entidad de pagar efectivo u otro activo financiero (distinto de un contrato clasificado como patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D), también dará lugar a un pasivo por el valor presente del importe a reembolsar [véase el párrafo GA27(a)]. El emisor de una acción ordinaria que no incorpore una opción de venta asumirá un pasivo cuando proceda a realizar una distribución, y se convierta en legalmente obligado a pagar a los accionistas. Ésta puede ser la situación que se dé tras el acuerdo de repartir un dividendo, o cuando la entidad esté en liquidación, y se proceda a distribuir entre los accionistas los activos que resten después de haber satisfecho todos los pasivos.

GA14 Una opción de compra u otro contrato similar adquiridos por una entidad, que le conceda el derecho a recomprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de entregar un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, no es un activo financiero de la entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Por el contrario, las contraprestaciones pagadas por este contrato se deducirán del patrimonio.

La clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos [párrafos 16A(b) y 16C(b)]

GA14A Una de las características de los párrafos 16A y 16C es que el instrumento financiero sea de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases.

GA14B Al determinar si un instrumento está en la clase subordinada, una entidad evaluará los derechos del instrumento en el momento de la liquidación como si se fuera a liquidar en la fecha en que se clasifica el instrumento. Si se produce un cambio en las circunstancias relevantes, una entidad evaluará nuevamente la clasificación. Por ejemplo, si la entidad emite o reembolsa otro instrumento financiero, esto puede afectar si el instrumento en cuestión pertenece o no a la clase de instrumentos que está subordinada al resto.

GA14C Un instrumento que tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación de la entidad no es un instrumento con derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad. Por ejemplo, un instrumento tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación si da derecho al tenedor a un dividendo fijo en el momento de la liquidación, además de a una participación en los activos netos de la entidad, cuando otros instrumentos pertenecientes a la clase subordinada con un derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad no tengan el mismo derecho en el momento de la liquidación.

GA14D Si una entidad tiene solo una clase de instrumentos financieros, esa clase deberá tratarse como si estuviera subordinada a todas las demás.

Flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida [párrafo 16A(e)]

GA14E Los flujos de efectivo totales esperados del instrumento a lo largo de su vida deberán basarse sustancialmente en el resultado, cambio en los activos netos reconocidos o valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida de dicho instrumento. El resultado y el cambio en los activos netos reconocidos deberán medirse de acuerdo con las NIIF correspondientes.

Transacciones realizadas por el tenedor de un instrumento distintas de las llevadas a cabo como propietario de la entidad (párrafos 16A y 16C)

GA14F El tenedor de un instrumento financiero con opción de venta o de un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación puede realizar transacciones con la entidad en un papel distinto al de propietario. Por ejemplo, un tenedor de un instrumento puede ser también un empleado de la entidad. Al evaluar si el instrumento debe clasificarse como patrimonio de acuerdo con el párrafo 16A o el párrafo 16C, solo deberán considerarse los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales del instrumento que estén relacionados con el tenedor del instrumento como propietario de la entidad.

GA14G Un ejemplo es una sociedad que tenga socios con y sin responsabilidad limitada. Algunos socios sin responsabilidad limitada pueden proporcionar una garantía a la entidad y pueden ser remunerados por facilitar dicha garantía. En estas situaciones, la garantía y los flujos de efectivo asociados guardan relación con los

tenedores de instrumentos en su papel de garantes y no de propietarios de la entidad. Por ello, esta garantía y los flujos de efectivo asociados no darían lugar a que los socios sin responsabilidad limitada sean considerados subordinados a los socios con responsabilidad limitada, y no habría de considerarse al evaluar si las cláusulas contractuales de instrumentos con responsabilidad limitada de asociaciones con fines empresariales y los instrumentos sin responsabilidad limitada de asociaciones con fines empresariales fueran idénticos.

GA14H Otro ejemplo es un acuerdo de distribución de resultados que asigna el resultado a los tenedores de instrumentos sobre la base de los servicios prestados o el negocio generado durante el año corriente y anteriores. Estos acuerdos son transacciones con tenedores de instrumentos en un papel distinto al de propietarios y no deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 16A o el párrafo 16C. Sin embargo, los acuerdos de distribución de resultados que asignen el resultado a tenedores de instrumentos basados en el importe nominal de sus instrumentos en relación con los otros de su clase representan transacciones con los tenedores de instrumentos en su papel de propietarios y deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 16A o el párrafo 16C.

GA14I Los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales de una transacción entre el tenedor de instrumentos (en un papel distinto al de propietario) y la entidad que emite deben ser similares a una transacción equivalente que pueda tener lugar entre quien no posee instrumentos y la entidad emisora.

No existe otro instrumento financiero o contrato con flujos de efectivo totales que restrinja o fije sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento (párrafos 16B y 16D)

GA14J Una condición para clasificar a un instrumento financiero como patrimonio que cumpla de otra forma los criterios del párrafo 16A o del párrafo 16C es que la entidad no tenga otro instrumento financiero o contrato que tenga (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad y (b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual. Los siguientes instrumentos, cuando se realicen operaciones comerciales en condiciones normales con terceros no vinculados, es improbable que impidan que los instrumentos que cumplan de otra forma los criterios del párrafo 16A o del párrafo 16C sean clasificados como patrimonio:

(a) Instrumentos con flujos de efectivo totales esencialmente basados en activos específicos de la entidad.

(b) Instrumentos con los flujos de efectivo totales basados en un porcentaje de ingresos de actividades ordinarias.

(c) Contratos diseñados para remunerar a determinados empleados por servicios prestados a la entidad.

(d) Contratos que requieren el pago de un porcentaje insignificante de beneficios por servicios prestados o bienes suministrados.

Instrumentos financieros derivados

GA15 Los instrumentos financieros comprenden tanto instrumentos primarios (tales como cuentas por cobrar, por pagar o instrumentos de patrimonio) como instrumentos financieros derivados (tales como opciones financieras, futuros y contratos a término, permutas de tasa de interés y de divisas). Los instrumentos financieros derivados cumplen la definición de instrumento financiero y, por tanto, entran dentro del alcance de esta Norma.

GA16 Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones que tienen el efecto de transferir, entre las partes implicadas en el instrumento, uno o varios tipos de riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente. En su inicio, los instrumentos financieros derivados conceden a una parte el derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente favorables, o crean la obligación contractual de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente desfavorables. Generalmente, sin embargo[4] , no se produce la transferencia del instrumento financiero primario subyacente al comienzo del contrato, ni tampoco tiene necesariamente que producirse al vencimiento del mismo. Algunos instrumentos incorporan tanto un derecho como una obligación de realizar un intercambio. Puesto que las condiciones del intercambio se establecen en el momento del nacimiento del instrumento derivado, éstas pueden convertirse en favorables o desfavorables a medida que cambien los precios en los mercados financieros.

---

4 Esto es verdad para la mayoría, pero no para todos los derivados. Por ejemplo, en algunas permutas financieras de pagos en distintas divisas con distintos tipos de interés, se intercambia el principal al comienzo de la transacción (y se vuelve a intercambiar al término de la misma).

GA17 Una opción de compra o de venta para intercambiar activos financieros o pasivos financieros (esto es, instrumentos distintos de los de patrimonio propios de la entidad) da a su tenedor el derecho a obtener potenciales beneficios económicos futuros, asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente en el contrato. Inversamente, el emisor de una opción asume la obligación de renunciar a potenciales beneficios económicos futuros o a cargar con potenciales pérdidas de beneficios económicos asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente. El derecho contractual del tenedor y la obligación del emisor cumplen, respectivamente, las definiciones de activo financiero y pasivo financiero. El instrumento financiero subyacente en un contrato de opción puede ser un activo financiero, incluyendo acciones de otras entidades e instrumentos que acumulan (devengan) intereses. Una opción puede obligar al emisor a poner en circulación un instrumento de deuda, en lugar de tener que transferir un activo financiero, pero el instrumento subyacente en la opción podría pasar a formar parte de los activos financieros del tenedor si la opción fuera ejercida. El derecho del tenedor de la opción a intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente favorables, así como la obligación del emisor de intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente desfavorables, son distintos del activo financiero subyacente que se intercambia cuando se ejerce la opción. La naturaleza del derecho del tenedor, así como de la obligación del emisor, no están afectadas por la probabilidad de que la opción sea ejercida.

GA18 Otro ejemplo de instrumento financiero derivado es un contrato a plazo que se liquidará dentro de seis meses, en el que una de las partes (el comprador) promete entregar 1.000.000 de u.m. de efectivo a cambio de 1.000.000 de u.m. de valor nominal de títulos de deuda pública con interés fijo, mientras que la otra parte (el vendedor) promete entregar 1.000.000 de u.m. de importe nominal de títulos de deuda pública a cambio de 1.000.000 de u.m. de efectivo. Durante los seis meses ambas partes tienen un derecho y una obligación contractuales de intercambiar instrumentos financieros. Si el precio de mercado de los títulos de deuda pública subiera por encima de 1.000.000 de u.m., las condiciones serán favorables para el comprador y desfavorables para el vendedor; si el precio de mercado cayera por debajo de 1.000.000 de u.m., se tendría el efecto opuesto. El comprador tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de compra adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra emitida; el vendedor tiene un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho de una opción de compra adquirida y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación de una opción compra emitida. Como en el caso de las opciones, esos derechos y obligaciones contractuales constituyen, respectivamente, activos financieros y pasivos financieros que son distintos, y están separados, de los instrumentos financieros subyacentes (los bonos y el efectivo a intercambiar). Las dos partes de un contrato a plazo tienen una obligación que cumplir en el momento acordado, mientras que en un contrato de opción se producen actuaciones si, y sólo si, el tenedor de la opción decide ejercerla.

GA19 Muchos otros tipos de instrumentos derivados incorporan un derecho o una obligación de realizar un intercambio futuro, entre los que se encuentran las permutas financieras de divisas y tasas de interés; los acuerdos sobre tasas de interés mínimas, máximas o una combinación de ambas; los compromisos de préstamo; los programas de emisión de pagarés y el crédito documentario. Un contrato de permuta de tasa de interés puede considerarse como una variante de un contrato a plazo, en el que las partes acuerdan realizar una serie de intercambios de importes en efectivo, uno de los cuales se calculará con referencia a una tasa de interés variable y otro con referencia a una tasa fija. Los contratos de futuros son otra variante de los contratos a término, diferenciándose principalmente en que los primeros son estandarizados y se negocian en un mercado organizado.

Contratos para comprar o vender partidas no financieras (párrafos 8 a 10)

GA20 Los contratos para comprar o vender partidas no financieras no cumplen la definición de instrumento financiero, puesto que el derecho contractual de una parte a recibir un activo o un servicio no financiero, y la obligación correlativa de la otra, no establecen un derecho o una obligación para ninguna de ellas de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero. Por ejemplo, los contratos que contemplan la liquidación sólo mediante la recepción o entrega de una partida no financiera (por ejemplo, un contrato de opción, de futuro o a plazo sobre plata) no son instrumentos financieros. Muchos contratos sobre materias primas cotizadas son de ese tipo. Algunos se han estandarizado en la forma y se negocian en mercados organizados de una manera muy similar a algunos instrumentos financieros derivados. Por ejemplo, un contrato de futuros sobre materias primas cotizadas puede ser comprado o vendido fácilmente a cambio de efectivo, porque se cotiza en un mercado organizado y puede cambiar de manos muchas veces. Sin embargo, las partes que están comprando y vendiendo el contrato están, efectivamente, negociando con la materia prima subyacente. La posibilidad de comprar o vender un contrato sobre materias primas cotizadas a cambio de efectivo, la facilidad con la que puede comprarse o venderse y la posibilidad de negociar una liquidación en efectivo de la obligación de recibir o entregar la materia prima, no alteran el carácter fundamental del contrato de una manera que pueda crear un instrumento financiero. No obstante, algunos contratos para comprar o vender partidas no financieras, que pueden ser liquidados en términos netos o intercambiando instrumentos financieros, o en los cuales la partida

no financiera es fácilmente convertible en efectivo, están dentro del alcance de la Norma como si fueran instrumentos financieros (véase el párrafo 8).

GA21 Excepto por lo requerido por la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, un contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes en las condiciones habituales del crédito comercial.

GA22 Algunos contratos están ligados al precio de materias primas cotizadas, lo que no implica que se liquiden mediante la recepción o entrega física de estas mercancías. En ellos se especifica que la liquidación tendrá lugar mediante pagos de efectivo, que se determinarán de acuerdo con una fórmula fijada en el contrato y no mediante la entrega de importes fijos. Por ejemplo, el importe principal de un bono puede calcularse multiplicando el precio de mercado del petróleo, al vencimiento del mismo, por una cantidad fija de petróleo. De esta forma, el principal estará indexado por referencia al precio de una materia prima cotizada, pero se podrá liquidar exclusivamente en efectivo. Tal contrato constituye un instrumento financiero.

GA23 La definición de instrumento financiero comprende también a los contratos que den lugar a un activo no financiero o un pasivo no financiero, además del activo financiero o el pasivo financiero. A menudo, tales instrumentos financieros conceden a una de las partes una opción de intercambiar un activo financiero por otro no financiero. Por ejemplo, un bono ligado a la cotización del petróleo puede dar al tenedor el derecho a recibir una serie periódica de pagos de interés fijo y un importe fijo de efectivo al vencimiento, junto con la opción de intercambiar el importe del principal por una cantidad fija de petróleo. La conveniencia para ejercer esta opción variará de tiempo en tiempo, dependiendo de la relación entre el valor razonable del petróleo y la razón de intercambio de efectivo por petróleo (el precio de intercambio) inherente al bono. La intención del tenedor del bono, referente al ejercicio de la opción, no afecta a la sustancia de los activos componentes. El activo financiero del tenedor y el pasivo financiero del emisor hacen del bono un instrumento financiero, con independencia de los otros tipos de activos y pasivos que también se hayan creado.

GA24 [Eliminado]

Presentación

Pasivos y patrimonio (párrafos 15 a 27)

Ausencia de obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero (párrafos 17 a 20)

GA25 Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes reservas o ganancias, no niega la existencia de la obligación. En el caso de existir una opción a favor del emisor para rescatar las acciones en efectivo, no se cumplirá la definición de pasivo financiero, porque el emisor no tiene una obligación actual de transferir activos financieros a los accionistas. En este caso, el rescate de las acciones queda únicamente a discreción del emisor. Puede aparecer una obligación, no obstante, en el momento en que el emisor de las acciones ejercite su opción, lo que usualmente se hace notificando de manera formal al accionista la intención de rescatar los títulos.

GA26 Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:

(a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;

(b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;

(c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se ha pagado primero a las preferentes);

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) el importe de las reservas del emisor;

(e) las expectativas que tenga el emisor sobre una pérdida o una ganancia en el período; o

(f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado del período.

Liquidación con instrumentos de patrimonio propios de la entidad (párrafos 21 a 24)

GA27 En los siguientes ejemplos se ilustra cómo clasificar diferentes tipos de contratos que una entidad tenga sobre los instrumentos de patrimonio propios:

(a) Un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad mediante la recepción o entrega de una cantidad fija de sus propias acciones, sin contraprestación futura, o intercambiando una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo u otro activo financiero será un instrumento de patrimonio (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Por consiguiente, cualquier contraprestación recibida o pagada por este contrato se añadirá o deducirá directamente del patrimonio. Un ejemplo es una opción sobre acciones emitidas que proporcione, a la otra parte, un derecho a comprar una cantidad fija de acciones de la entidad a cambio de un importe fijo de efectivo. Sin embargo, si el contrato requiere que la entidad compre (reembolse) sus propias acciones a cambio de efectivo u otro activo financiero en una fecha fija, determinable o fijada o a la vista, la entidad también reconocerá un pasivo financiero por el valor presente del importe de reembolso (con la excepción de instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D). Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato de futuro de recomprar una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo.

(b) La obligación de una entidad de comprar sus propias acciones a cambio de efectivo, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe del reembolso, incluso si el número de acciones que la entidad está obligada a recomprar no es fijo, o si la obligación está condicionada a que la otra parte ejerza un derecho al reembolso (con excepción de lo señalado en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D). Un ejemplo de obligación condicionada es una opción emitida que requiera de la entidad la recompra de sus propias acciones a cambio de efectivo, si la otra parte ejerce la opción.

(c) Un contrato que vaya a ser liquidado en efectivo o mediante otro activo financiero, será un activo financiero o un pasivo financiero incluso si el importe del efectivo o del otro activo financiero a recibir o entregar se basa en cambios en el precio de mercado de patrimonio propio de la entidad (con excepción de lo señalado en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D). Un ejemplo de lo anterior es una opción sobre acciones que se vaya a liquidar en efectivo.

(d) Un contrato a ser liquidado con un número variable de las propias acciones de la entidad, cuyo valor sea igual a un importe fijo o a un importe que se base en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo, el precio de una materia prima cotizada) será un activo financiero o un pasivo financiero. Un ejemplo de lo anterior es una opción vendida para la compra de oro que, en caso de ser ejercida, se liquidará en términos netos por la entidad con sus instrumentos de patrimonio propio, mediante la entrega de una cantidad de instrumentos igual al valor del contrato de opción. Tal contrato será un activo financiero o un pasivo financiero, incluso si la variable subyacente fuera el precio de las propias acciones de la entidad y no el precio del oro. De forma similar, es un activo financiero o un pasivo financiero todo contrato que vaya a ser liquidado con un número fijo de las propias acciones de la entidad, siempre que los derechos correspondientes a ellas se hagan variar de forma que el valor de liquidación sea igual a un importe fijo o a un importe basado en los cambios de una variable subyacente.

Cláusulas de liquidación contingente (párrafo 25)

GA28 En el párrafo 25 se establece que si una parte de una cláusula que establece la liquidación contingente, según la cual se podría requerir la liquidación mediante efectivo u otro activo financiero (o de cualquier otra forma que diera lugar a que el instrumento fuera un pasivo financiero), no fuera genuina, su existencia no afectará a la clasificación del instrumento financiero. Así, un contrato que requiera la liquidación en efectivo o mediante un número variable de las propias acciones de la entidad será un instrumento de patrimonio sólo en el caso de que ocurra un hecho que sea extremadamente excepcional, altamente anormal y muy improbable. De forma similar, la liquidación mediante un número fijo de las propias acciones de la entidad podría estar contractualmente prohibida en circunstancias que estén fuera del control de la misma, pero si tales circunstancias no tuvieran una posibilidad real de ocurrir lo apropiado sería clasificar al instrumento como de patrimonio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Tratamiento en los estados financieros consolidados

GA29 En los estados financieros consolidados, una entidad presentará las participaciones no controladoras—es decir, la participación de terceros en el patrimonio y en los resultados de sus subsidiarias—de acuerdo con la NIC 1 y con la NIIF 10. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo) en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todos los plazos y condiciones acordados entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento, a fin de determinar si el grupo tomado en su conjunto tiene una obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en virtud del instrumento en cuestión, o bien de liquidarlo de una forma que implique su clasificación como pasivo. Cuando una subsidiaria de un grupo emita un instrumento financiero, y la controladora u otra entidad del grupo hayan acordado condiciones adicionales con los tenedores del instrumento (por ejemplo, una garantía) en forma directa, el grupo puede carecer de discreción al decidir sobre las distribuciones o el rescate. Aunque la subsidiaria pueda clasificar de forma apropiada el instrumento en sus estados financieros, sin considerar tales condiciones adicionales, se habrá de tener en cuenta los acuerdos, entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento, a fin de conseguir que los estados financieros consolidados reflejen los contratos y transacciones realizadas por el grupo considerado en su conjunto. En la medida en que exista una obligación o una cláusula de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo que esté sujeto a la obligación) se clasificará como un pasivo financiero en los estados financieros consolidados.

GA29A Algunos tipos de instrumentos que imponen una obligación contractual a la entidad se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. La clasificación de acuerdo con esos párrafos es una excepción a los principios que en otro caso se aplican en esta Norma para la clasificación de un instrumento. Esta excepción no es extensiva a la clasificación de participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados. Por ello, los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D en los estados financieros individuales o separados que son participaciones no controladoras se clasifican como pasivos en los estados financieros consolidados del grupo.

Instrumentos financieros compuestos (párrafos 28 a 32)

GA30 El párrafo 28 es de aplicación únicamente a los emisores de instrumentos financieros compuestos no derivados. El párrafo 28 no trata de los instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva de los tenedores. La NIIF 9 trata la clasificación y medición de los activos financieros que son instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva del tenedor.

GA31 Una forma común de instrumento financiero compuesto es un instrumento de deuda que lleve implícita una opción de conversión, como por ejemplo un bono convertible en acciones ordinarias del emisor, y sin ninguna otra característica de derivado implícito. En el párrafo 28 se requiere que el emisor de tal instrumento financiero presente, en el estado de situación financiera, el componente de pasivo separado del de patrimonio de la manera siguiente:

(a) La obligación del emisor de realizar los pagos programados de intereses y del principal es un pasivo financiero que existirá mientras el instrumento no sea convertido. A efectos del reconocimiento inicial, el valor razonable del componente de pasivo es el valor presente de la corriente, determinada contractualmente, de flujos de efectivo futuros, descontados a la tasa de interés que el mercado aplique en ese momento para instrumentos de un estatus crediticio similar y que suministren sustancialmente los mismos flujos de efectivo, en los mismos términos, pero sin la opción de conversión.

(b) El instrumento de patrimonio es una opción implícita para convertir el pasivo en patrimonio del emisor. Esta opción tiene valor en el reconocimiento inicial incluso cuando esté fuera de dinero.

GA32 Al convertir el instrumento convertible en el momento del vencimiento, la entidad dará de baja el componente de pasivo y lo reconocerá como patrimonio. El componente original de patrimonio permanecerá como tal (aunque sea transferido de una partida de patrimonio a otra). La conversión al vencimiento no produce ninguna ganancia o pérdida.

GA33 Cuando una entidad cancele un instrumento convertible antes del vencimiento, mediante un rescate anticipado o una recompra, en los que se mantengan inalterados los privilegios de conversión, la entidad distribuirá la contrapartida entregada y los costos de transacción del rescate o la recompra entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento a la fecha de la transacción. El método utilizado, para distribuir el importe de la contrapartida entregada y los costos de transacción entre los componentes separados, será congruente con el que haya sido usado para la distribución original a los componentes separados de los importes recibidos por la entidad al emitir el instrumento convertible, de acuerdo con los párrafos 28 a 32.

GA34 Una vez hecha la distribución de la contrapartida recibida, la ganancia o pérdida resultante se tratará de acuerdo con los principios contables aplicables al componente correspondiente, de acuerdo con lo siguiente:

(a) el importe de la ganancia o pérdida relacionada con el componente de pasivo se reconocerá como resultado del ejercicio; y

(b) el importe de la contrapartida relacionada con el componente de patrimonio se reconocerá como patrimonio.

GA35 Una entidad puede modificar las condiciones de un instrumento convertible para inducir una conversión anticipada; podría, por ejemplo, ofrecer una relación más favorable de conversión o pagar una contrapartida adicional en el caso de que la conversión se produzca antes de una fecha dada. La diferencia, en la fecha de modificación de las condiciones, entre el valor razonable de la contrapartida que el tenedor vaya a recibir por la conversión del instrumento con las nuevas condiciones y el valor razonable de la contrapartida que hubiera recibido según las condiciones originales, se reconocerá como pérdida en el resultado del ejercicio.

Acciones propias en cartera (párrafos 33 y 34)

GA36 Con independencia de la razón por la que se haya procedido a readquirirlos, los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no podrán ser reconocidos como activos financieros. El párrafo 33 exige que una entidad que readquiera sus instrumentos de patrimonio propio, los deduzca del patrimonio. No obstante, cuando la entidad posea sus instrumentos de patrimonio propios en nombre de terceros (por ejemplo, una entidad financiera tiene sus propias acciones por cuenta de un cliente), existe una relación de agencia y por consiguiente, estas tenencias no se incluirán en el estado de situación financiera de la entidad.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (párrafos 35 a 41)

GA37 El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 35 a un instrumento financiero compuesto. Supongamos que una acción preferente, sin derechos acumulativos sobre dividendos, es obligatoriamente rescatable en efectivo dentro de cinco años, pero que se pagan dividendos a discreción de la entidad en el periodo anterior a la fecha de rescate. Tal instrumento es un instrumento financiero compuesto, cuyo componente de pasivo es el valor presente del importe del rescate. Los intereses que se vayan acumulando en el tiempo al revertir el descuento, se reconocerán en resultados y se clasificarán como gastos por intereses. Los eventuales dividendos pagados se relacionarán con el componente de patrimonio y, de acuerdo con ello, se reconocerán como distribuciones de resultados. Se aplicaría un tratamiento similar si el rescate no fuera obligatorio sino a opción del tenedor, o si la acción fuera obligatoriamente convertible en un número variable de acciones ordinarias, calculadas de forma que supusieran un importe fijo o un importe basado en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo una materia prima cotizada). No obstante, si los dividendos no pagados se añadiesen al importe fijado para el rescate, el instrumento en su conjunto sería un pasivo. En tal caso, los dividendos se clasificarían como gastos por intereses.

Compensación de un activo financiero con un pasivo financiero (párrafos 42 a 50)

GA38 [Eliminado]

Criterio de que una entidad "actualmente tiene un derecho exigible legalmente a compensar los importes reconocidos" [párrafo 42(a)]

GA38A Un derecho de compensación puede estar actualmente disponible o ser contingente a un suceso futuro (por ejemplo, el derecho puede surgir o ejercerse solo en el momento en que ocurra algún suceso futuro, tal como el incumplimiento, insolvencia o quiebra de una de las contrapartes). Incluso si el derecho de compensación no es contingente a un suceso futuro, solo puede ser exigible legalmente en el curso normal del negocio, o en el caso de incumplimiento, o de insolvencia o quiebra, de una o de todas las contrapartes.

GA38B Para satisfacer el criterio del párrafo 42(a), una entidad debe tener actualmente un derecho exigible legalmente de compensación. Esto quiere decir que el derecho de compensación:

(a) no debe ser contingente a un suceso futuro; y

(b) deber ser exigible legalmente en todas las circunstancias siguientes:

(i) el curso normal del negocio;

(ii) el caso de incumplimiento; y

(iii) el caso de insolvencia o quiebra de la entidad y de todas las contrapartes.

GA38C La naturaleza y alcance de los derechos de compensación, incluyendo cualesquiera condiciones asociadas a su ejercicio y si se conservarían en el caso de incumplimiento o insolvencia o quiebra, pueden variar de una

jurisdicción a otra. Por consiguiente, no puede suponerse que el derecho de compensación está automáticamente disponible al margen del curso normal del negocio. Por ejemplo, la legislación sobre quiebra o insolvencia de una jurisdicción puede prohibir, o restringir, el derecho de compensación en el caso de quiebra o insolvencia en algunas circunstancias.

GA38D Para asegurar si el derecho de compensación es exigible en el curso normal del negocio, en un caso de incumplimiento, y en el de insolvencia o quiebra, de la entidad y de todas las contrapartes [como se especifica en el párrafo GA38B(b)], se necesitan considerar las leyes aplicables a las relaciones entre las partes (por ejemplo, disposiciones contractuales, las leyes que rigen el contrato o la legislación sobre el incumplimiento, insolvencia o quiebra aplicables a las partes).

Criterio de que una entidad "tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente" [párrafo 42(b)]

GA38E Para satisfacer el criterio del párrafo 42(b) una entidad debe tener la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Aunque la entidad puede tener un derecho a liquidar por el neto, todavía puede realizar el activo y liquidar el pasivo por separado.

GA38F Si una entidad puede liquidar los importes de forma tal que el resultado es, de hecho, equivalente a la liquidación neta, la entidad cumplirá el criterio de la liquidación neta del párrafo 42(b). Esto tendrá lugar si, y solo si, el mecanismo de liquidación bruta tiene características que eliminan o dan lugar a un riesgo de crédito y de liquidez insignificante, y que tramitarán las cuentas por cobrar y cuentas por pagar en un único proceso o ciclo de liquidación. Por ejemplo, un sistema de liquidación bruta que tiene todas las características siguientes cumpliría el criterio de liquidación neta del párrafo 42(b):

(a) se remiten para su tramitación en el mismo instante activos financieros y pasivos financieros que cumplen las condiciones de compensación;

(b) una vez se han remitido para su tramitación los activos financieros y pasivos financieros, las partes se comprometen a satisfacer la obligación de liquidación;

(c) no existe posibilidad de cambiar los flujos de efectivo que surgen de los activos y pasivos una vez se han remitido para su tramitación (a menos que fracase la tramitación, véase el apartado (d) siguiente;

(d) los activos y pasivos que están asegurados colateralmente con títulos valores se liquidarán mediante una transferencia de títulos valores o un sistema similar (por ejemplo, entrega versus pago), de forma que si la transferencia de títulos valores no tiene lugar, la tramitación de las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, relacionadas sobre las que son garantía colateral los títulos valores tampoco se realizará (y viceversa);

(e) cualesquiera transacciones que no se realicen, como se describe en el apartado (d), se tramitarán nuevamente hasta que se liquiden;

(f) la liquidación se efectúa a través de la misma institución de liquidación (por ejemplo, un banco de liquidación, un banco central o un depositario central de títulos valores); y

(g) está vigente una línea de crédito intradía que proporcionará importes de sobregiro suficientes para permitir la tramitación de los pagos en la fecha de la liquidación para cada una de las partes, y es prácticamente seguro que la línea de crédito intradía cumplirá si se recurre a ella.

GA39 En la Norma no se contempla un tratamiento especial para los llamados "instrumentos sintéticos", que son grupos de instrumentos financieros separados adquiridos y mantenidos para emular las características de otro instrumento. Por ejemplo, una deuda a largo plazo con interés variable, combinada con una permuta de tasas de interés en la que se reciban pagos variables y se hagan pagos fijos, sintetiza una deuda a largo plazo con interés fijo. Cada uno de los instrumentos financieros individuales, que en conjunto constituyen el "instrumento sintético", representa un derecho o una obligación contractual con sus propios plazos y condiciones, y cada uno puede ser cedido o liquidado por separado. Cada instrumento financiero está expuesto a sus propios riesgos, que pueden diferir de los riesgos que conciernen a los otros instrumentos financieros. De acuerdo con lo anterior, cuando un instrumento financiero de los que componen el "instrumento sintético" es un activo y otro es un pasivo, no serán compensados ni presentados en términos netos en el estado de situación financiera de la entidad, salvo que cumplan las condiciones establecidas para la compensación en el párrafo 42.

GA40 [Eliminado]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 33
Ganancias por Acción

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes entidades en el mismo periodo, así como entre diferentes periodos para la misma entidad. Aunque el indicador de las ganancias por acción tiene limitaciones a causa de las diferentes políticas contables que pueden utilizarse para determinar las "ganancias", la utilización de un denominador calculado de forma uniforme mejora la información financiera ofrecida. El punto central de esta Norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de las ganancias por acción.

Alcance

2 Esta Norma deberá aplicarse a

(a) Los estados financieros separados o individuales de una entidad:

(i) cuyas acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o

(ii) que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir acciones ordinarias en un mercado público; y

(b) los estados financieros consolidados de un grupo con una controladora:

(i) cuyas acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o

(ii) que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir acciones ordinarias en un mercado público.

3 Cualquier entidad que presente la cifra de ganancias por acción la calculará y presentará de acuerdo con esta Norma.

4 En el caso de que una entidad presente estados financieros separados y estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la NIC 27 *Estados Financieros Separados* respectivamente, la información a revelar requerida por esta Norma sólo necesita presentarse con referencia a la información consolidada. Una entidad que elija revelar las ganancias por acción basadas en sus estados financieros separados sólo presentará dicha información de las ganancias por acción en su estado del resultado integral. Una entidad no presentará dicha información sobre ganancias por acción en los estados financieros consolidados.

4A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción solo en ese estado separado.

Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Una *acción ordinaria* es un instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.

Una *acción ordinaria potencial* es un instrumento financiero u otro contrato que pueda dar derecho a su tenedor a recibir acciones ordinarias.

Acciones ordinarias de emisión condicionada son acciones ordinarias que se emiten a cambio de un desembolso en efectivo pequeño o nulo o de otra aportación, siempre y cuando se satisfagan las condiciones predeterminadas en un acuerdo condicionado de emisión de acciones.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Un *acuerdo condicionado de emisión de acciones* es un acuerdo para emitir acciones que depende del cumplimiento de ciertas condiciones predeterminadas.

***Antidilución* es el aumento en las ganancias por acción o la reducción en las pérdidas por acción al asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados, o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.**

***Dilución* es la reducción en las ganancias por acción o el aumento en las pérdidas por acción que resulta de asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados, o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.**

***Opciones de venta* sobre acciones ordinarias son contratos que otorgan a su poseedor el derecho a vender acciones ordinarias por un precio determinado durante un periodo fijado.**

***Opciones, certificados para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes* son instrumentos financieros que otorgan a su tenedor el derecho a adquirir acciones ordinarias.**

6 Las acciones ordinarias participarán en la ganancia del periodo sólo después de que lo hayan hecho otros tipos de acciones, tales como las acciones preferentes. Una entidad puede tener más de una clase de acciones ordinarias. Las acciones ordinarias de la misma clase tendrán el mismo derecho a recibir dividendos.

7 Son ejemplos de acciones ordinarias potenciales:

(a) instrumentos de pasivo o instrumentos de patrimonio, incluyendo acciones preferentes, que sean convertibles en acciones ordinarias;

(b) opciones y certificados de opciones para compra de acciones (warrants);

(c) acciones a emitir en caso de que se cumplan las condiciones de los acuerdos contractuales, tales como la compra de un negocio o de otros activos.

8 Los términos definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* se utilizan en esta Norma con el significado recogido en el párrafo 11 de la NIC 32, a menos que se indique otra cosa. La NIC 32 define instrumento financiero, activo financiero, pasivo financiero e instrumento de patrimonio, y proporciona guías para aplicar tales definiciones. La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* define el valor razonable y establece los requerimientos para aplicar esa definición.

Medición

Ganancias por acción básicas

9 Una entidad calculará el importe de las ganancias por acción básicas correspondientes al resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora y, si el importe se ha presentado en los estados financieros, al resultado del periodo de las operaciones continuadas atribuibles a dichos tenedores de instrumentos de patrimonio.

10 Las ganancias por acción básicas se calcularán dividiendo el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora (el numerador) entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación (el denominador) durante el periodo.

11 Las ganancias por acción básicas tienen por objetivo proporcionar una medida de la participación de cada acción ordinaria de la controladora en el rendimiento que dicha entidad ha tenido en el periodo sobre el que se informa.

Ganancias

12 Para calcular las ganancias por acción básicas, los importes atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora con respecto a:

(a) el resultado del periodo de las actividades continuadas atribuible a la controladora; y

(b) el resultado del periodo atribuible a la controladora

serán los importes recogidos en (a) y (b) ajustados por los importes después de impuestos de los dividendos preferentes, las diferencias que resulten de la cancelación de acciones preferentes, y otros efectos similares provocados por las acciones preferentes clasificadas como patrimonio.

13 Todas las partidas de ingresos y gastos atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora que se reconozcan en un periodo, incluyendo el gasto por impuestos y los dividendos sobre

acciones preferentes clasificadas como pasivos, se incluirán en la determinación del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora (véase la NIC 1).

14 El importe después de impuestos de los dividendos preferentes que se restan del resultado del periodo es:

(a) el importe después de impuestos de cualquier dividendo preferente de acciones preferentes no acumulativas reconocido en el periodo; y

(b) el importe después de impuestos de los dividendos preferentes de acciones preferentes acumulativas correspondientes al periodo, tanto si los dividendos han sido acordados como si no lo han sido. El importe de los dividendos preferentes del periodo no incluirá el importe de cualquier dividendo preferido de acciones preferentes acumulativas pagado o acordado durante el periodo pero que corresponda a periodos anteriores.

15 Las acciones preferentes que proporcionan un dividendo inicial reducido para compensar a la entidad por la colocación de las acciones preferentes con un descuento, o un dividendo por encima del de mercado en periodos posteriores con el objetivo de compensar a los inversionistas por la compra de acciones preferentes con prima, se denominan habitualmente acciones preferentes de tipo creciente. Cualquier emisión original con descuento o prima sobre acciones preferentes de tipo creciente se amortizará contra las ganancias acumuladas utilizando el método del interés efectivo, y se tratará como un dividendo preferido a efectos del cálculo de las ganancias por acción.

16 Las acciones preferentes pueden ser recompradas a sus tenedores mediante una oferta pública de compra de acciones. El exceso del valor razonable de la cantidad pagada a los accionistas preferentes sobre el importe en libros de las acciones preferentes, representa un rendimiento para los tenedores de las acciones preferentes y un cargo a las ganancias acumuladas de la entidad. Esta cantidad se deduce al calcular el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.

17 La conversión anticipada de acciones preferentes convertibles podría ser inducida por la entidad a través de canjes más ventajosos que los términos de la conversión original, o mediante el pago de importes adicionales. El exceso del valor razonable de las acciones ordinarias u otro importe pagado sobre el valor razonable de las acciones ordinarias susceptibles de emisión de acuerdo con las condiciones iniciales de conversión, es un rendimiento obtenido por los accionistas preferentes, y se deduce para el cálculo del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.

18 Cualquier exceso del importe en libros de las acciones preferentes sobre el valor razonable del importe pagado para su cancelación, se añade para el cálculo del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.

Acciones

19 **Para calcular las ganancias por acción básicas, el número de acciones ordinarias será el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo.**

20 A través de la aplicación del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo, se reflejará la posibilidad de que la cifra de capital atribuida a los accionistas haya variado a lo largo del mismo, como consecuencia de que, en algún momento, el número de acciones en circulación haya sido superior o inferior. El promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo será el número de acciones ordinarias en circulación al principio del periodo, ajustado por el número de acciones ordinarias retiradas o emitidas en el transcurso del mismo, ponderado por un factor que tenga en cuenta el tiempo que las acciones hayan estado retiradas o emitidas. Este factor temporal será el número de días que las acciones hayan estado en circulación, calculado como proporción del número total de días del periodo; si bien en determinadas circunstancias puede resultar adecuado utilizar una aproximación razonable del promedio ponderado.

21 Las acciones, normalmente, se incluirán en el promedio ponderado desde el momento en que la aportación sea efectivamente exigible (que generalmente coincidirá con la fecha de su emisión), por ejemplo:

(a) las acciones ordinarias con desembolso en efectivo se incluirán cuando el efectivo sea exigible;

(b) las acciones ordinarias emitidas por la reinversión voluntaria de dividendos procedentes de acciones ordinarias o preferentes se incluirán en el momento del acuerdo de reinversión de dichos dividendos;

(c) las acciones ordinarias emitidas como resultado de la conversión de un instrumento de pasivo en acciones ordinarias se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (o el devengo) del interés asociado a la deuda;

(d) las acciones ordinarias emitidas a cambio del interés o del principal de otros instrumentos financieros se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (o el devengo) del interés correspondiente;

(e) las acciones ordinarias emitidas para la cancelación de una deuda de la entidad se incluirán desde la fecha de cancelación de la misma;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(f) las acciones ordinarias emitidas como contrapartida en la adquisición de un activo distinto del efectivo, se incluirán desde el momento en que se contabilice la adquisición; y

(g) las acciones ordinarias emitidas a cambio de la prestación de servicios a la entidad se incluirán a medida que dichos servicios sean prestados.

La fecha de la inclusión de las acciones ordinarias se determinará en función de los plazos y condiciones específicas de su emisión. Además, se tendrán en cuenta las condiciones sustanciales de cualquier contrato asociado a la emisión.

22 Las acciones ordinarias emitidas como parte de la contraprestación transferida en una combinación de negocios se incluirán en el número promedio ponderado de acciones desde la fecha de la adquisición. Esto se debe a que la adquirente incorpora en su estado del resultado integral los resultados de la adquirida desde esa fecha.

23 Se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas las acciones ordinarias que vayan a ser emitidas para la conversión de un instrumento obligatoriamente convertible, desde la fecha en la que el contrato sea suscrito.

24 Las acciones de emisión condicionada se tratarán como acciones en circulación y se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas sólo desde la fecha en la que se cumplan todas las condiciones necesarias (es decir, que los eventos hayan tenido lugar). Las acciones cuya emisión dependa sólo del paso del tiempo no serán acciones de emisión condicionada, porque el transcurso del tiempo constituye una certeza. Las acciones ordinarias en circulación que tienen reembolso condicionado (es decir, sujetas a rescate) no se tratarán como en circulación, y se excluirán del cálculo de las ganancias por acción básicas hasta la fecha en que las acciones dejen de estar sujetas a rescate.

25 [Eliminado]

26 El promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el periodo y durante todos los periodos para los que se informa, se ajustará por los hechos, distintos de la conversión de acciones ordinarias potenciales, que hayan modificado el número de acciones ordinarias en circulación sin llevar aparejado un cambio en los recursos.

27 Las acciones ordinarias podrán ser emitidas, o el número de acciones ordinarias en circulación podrá reducirse, sin que simultáneamente tenga lugar un cambio en los recursos. Algunos ejemplos son:

(a) una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida en algunos países como dividendo en forma de acciones);

(b) una bonificación en cualquier otra emisión, como por ejemplo una rebaja en el precio de emisión de derechos de suscripción para los accionistas actuales;

(c) un desdoblamiento de acciones; y

(d) un desdoblamiento inverso de acciones (agrupación de acciones).

28 En una capitalización de beneficios o una emisión gratuita, así como en un desdoblamiento de acciones, se ofrecen acciones ordinarias a los accionistas actuales sin exigir contraprestación alguna. Por tanto, el número de acciones ordinarias en circulación aumentará sin que haya un incremento en los recursos. El número de acciones ordinarias en circulación, antes de la operación en cuestión, se ajustará por el cambio proporcional en el número de acciones ordinarias en circulación, como si la citada operación hubiera ocurrido al principio del primer periodo sobre el que se presente información financiera. Por ejemplo, en una emisión gratuita en la proporción de dos nuevas por cada acción antigua, el número de acciones ordinarias en circulación antes de la emisión se multiplicará por tres para obtener el nuevo número total de acciones ordinarias, o por dos para obtener el número adicional de acciones ordinarias.

29 Una agrupación de acciones ordinarias generalmente disminuirá el número de acciones ordinarias en circulación, sin que lleve aparejada una reducción de los recursos. Sin embargo, cuando el efecto global sea una recompra de acciones a su valor razonable, la reducción en el número de acciones ordinarias en circulación será el resultado de la correspondiente reducción de recursos. Un ejemplo es una agrupación de acciones asociada con un dividendo especial. El promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación, en el periodo en el que la transacción conjunta tenga lugar, se ajustará por la reducción en el número de acciones ordinarias desde la fecha en la que el dividendo especial sea reconocido.

Ganancias por acción diluidas

30 La entidad calculará los importes de las ganancias por acción diluidas para el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora y, en su caso, el resultado del periodo de las actividades continuadas atribuible a dichos tenedores de instrumentos de patrimonio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

31 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad ajustará el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, y el promedio ponderado del número de acciones en circulación por todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales.**

32 El objetivo de las ganancias por acción diluidas es el mismo que el de las ganancias por acción básicas —dar una medida de la participación de cada acción ordinaria en el desempeño de la entidad—, pero teniendo en cuenta los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales en circulación durante el periodo. Como resultado:

(a) el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio se incrementará por el importe de los dividendos e intereses, después de impuestos, reconocidos en el periodo respecto a las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, y se ajustará por cualquier otro cambio en los ingresos y gastos que pudiera resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos; y

(b) el promedio ponderado del número de acciones ordinarias en circulación se incrementará con el promedio ponderado del número de acciones ordinarias adicionales que habrían estado en circulación si se hubieran convertido todas las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.

Ganancias

33 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad ajustará el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12, por el efecto neto de impuestos, de:**

(a) **el importe de los dividendos, u otras partidas asociadas a las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, que se haya deducido para obtener el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12;**

(b) **cualquier derecho reconocido en el periodo asociado con las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos; y**

(c) **cualquier otro cambio en los ingresos o gastos del periodo que pudieran resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.**

34 Después de que las acciones ordinarias potenciales se conviertan en acciones ordinarias, las partidas identificadas en el párrafo 33(a) a (c) no volverán a aparecer. En cambio, las nuevas acciones ordinarias tendrán el derecho a participar en el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora. Por tanto, el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12, se ajustará por las partidas identificadas en el párrafo 33(a) a (c) y por el efecto impositivo asociado. Los gastos asociados con las acciones ordinarias potenciales incluyen los costos de transacción y descuentos contabilizados de acuerdo con el método del interés efectivo (véase la NIIF 9).

35 La conversión de acciones ordinarias potenciales puede inducir cambios en los ingresos o en los gastos. Por ejemplo, la reducción del gasto por intereses asociados con acciones ordinarias potenciales, y el consiguiente aumento en la ganancia o disminución en la pérdida, podría dar lugar a un incremento en los gastos asociados al plan de participación no discrecional de los empleados en las ganancias. Para calcular las ganancias por acción diluidas, el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, se ajustará por cualquiera de estos cambios en los ingresos o gastos.

Acciones

36 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, el número de acciones ordinarias será el promedio ponderado de acciones ordinarias calculado según los párrafos 19 y 26, más el promedio ponderado de acciones ordinarias que resultarían emitidas en caso de convertir todas las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos en acciones ordinarias. Las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se entenderá que han sido convertidas en acciones ordinarias al comienzo del periodo o, si fuera posterior, en la fecha de emisión de las acciones ordinarias potenciales.**

37 Las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se determinarán de forma independiente para cada periodo sobre el que se informe. El número de acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos incluidas en el intervalo del periodo transcurrido hasta la fecha no es igual al promedio ponderado de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos incluidas en el cómputo de cada periodo intermedio.

38 Las acciones ordinarias potenciales se ponderarán por el tiempo que estén en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que sean canceladas o cuyo periodo se haya dejado prescribir durante el periodo, se

incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas sólo por la parte del periodo en el que estuvieron en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que se conviertan en acciones ordinarias durante el periodo, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas desde el comienzo del periodo hasta la fecha de conversión; desde la fecha de conversión, las acciones ordinarias resultantes se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción tanto básicas como diluidas.

39 El número de acciones ordinarias que se emitirían por la conversión de acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se determinará en función de las condiciones de las acciones ordinarias potenciales. Cuando exista más de una base de conversión, en el cálculo se utilizará la relación de canje o precio de ejercicio más ventajoso para el poseedor de las acciones ordinarias potenciales.

40 Una subsidiaria, negocio conjunto o asociada podría emitir para terceros distintos de la controladora o inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta acciones ordinarias potenciales que sean convertibles en acciones ordinarias de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada, o en acciones ordinarias de la controladora o inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta (la entidad que informa). Si estas acciones ordinarias potenciales de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada tuvieran un efecto dilusivo sobre las ganancias por acción básicas de la entidad que presenta los estados financieros, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos

41 **Las acciones ordinarias potenciales se tratarán como dilusivas cuando, y sólo cuando, su conversión en acciones ordinarias podría reducir las ganancias por acción o incrementar las pérdidas por acción de las actividades que continúan.**

42 La entidad utilizará el resultado del periodo por actividades que continúan atribuibles a la controladora como la cifra de control para determinar si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas o antidilusivas. El resultado del periodo de las actividades que continúan atribuibles a la controladora se ajustará de acuerdo con el párrafo 12, y excluirá las partidas asociadas a las operaciones discontinuadas.

43 Las acciones ordinarias potenciales serán antidilusivas cuando su conversión en acciones ordinarias podría dar lugar a un incremento en las ganancias por acción o una disminución de las pérdidas por acción de las actividades que continúan. El cálculo de las ganancias por acción diluidas no supone la conversión, el ejercicio, u otra emisión de acciones ordinarias potenciales que pudieran tener un efecto antidilusivo en las ganancias por acción.

44 Para determinar si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas o antidilusivas, cada emisión o cada serie de acciones ordinarias potenciales se considerará independiente del resto. El orden en el que se consideren las acciones ordinarias potenciales puede afectar a su calificación como dilusivas o no. Por ello, para maximizar la dilución de las ganancias por acción básicas, cada emisión o serie de acciones ordinarias potenciales se considerará por orden, desde la más dilusiva a la menos dilusiva, esto es, las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos con la menor "ganancia por acción adicional" se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción con efectos dilusivos antes que las que tengan una mayor ganancia por acción adicional. Las opciones y certificados para compra de acciones (warrants) generalmente se incluirán primero, puesto que no afectan al numerador en el cálculo.

Opciones, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes

45 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad supondrá que se ejercitan las opciones y certificados para compra de acciones (warrants) con efectos dilusivos de la entidad. Se considerará que los supuestos importes recibidos de estos instrumentos, al proceder a la emisión de acciones ordinarias, son iguales al precio promedio de mercado de las mismas durante el periodo. La diferencia entre el número de acciones ordinarias emitidas y el número de acciones ordinarias que habrían sido emitidas al precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo se tratará como una emisión de acciones ordinarias a título gratuito.**

46 Las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants) tienen efectos dilusivos cuando de ellos se deriva la emisión de acciones ordinarias por un importe menor que el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo. El importe de la dilución es el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo menos el precio de emisión. Por ello, para calcular las ganancias por acción diluidas, las acciones ordinarias potenciales se tratarán como si estuvieran integradas por los dos elementos siguientes:

(a) Un contrato para emitir un determinado número de acciones ordinarias a su precio promedio de mercado durante el periodo. Dichas acciones ordinarias se presume que están valoradas

razonablemente y no tienen efectos dilusivos ni antidilusivos. Se ignorarán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

(b) Un contrato para emitir las restantes acciones ordinarias a título gratuito. Dichas acciones ordinarias no generan ningún ingreso y no tienen efecto alguno en el resultado del periodo atribuible a las acciones ordinarias en circulación. Por tanto, dichas acciones tienen efectos dilusivos y se añadirán al número de acciones ordinarias en circulación para calcular las ganancias por acción diluidas.

47 Las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants) tendrán efectos dilusivos sólo cuando el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo exceda del precio de ejercicio de las opciones o de los certificados para compra de acciones (es decir, tienen precio de ejercicio favorable o valor intrínseco positivo). Las ganancias por acción presentadas en periodos previos no se ajustarán retroactivamente para reflejar los cambios en el precio de las acciones ordinarias.

47A Para las opciones sobre acciones y otros acuerdos de pagos basados en acciones a los que se aplica la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, el precio de emisión al que se refiere el párrafo 46, así como el precio de ejercicio al que se refiere el párrafo 47, incluirán el valor razonable (medidos de acuerdo con la NIIF 2) de los bienes o servicios que serán suministrados a la entidad en el futuro, en virtud del acuerdo de opciones sobre acciones u otro acuerdo de pagos basados en acciones.

48 Para calcular las ganancias por acción diluidas, se tratarán como opciones las concedidas a los empleados para compra de acciones, con plazos fijos o determinables, y también las acciones ordinarias que son revocables por estar sujetas a condiciones aún no cumplidas. Se las tratará como si estuviesen en circulación a la fecha en que se conceden. Las opciones concedidas a los empleados para compra de acciones que se basan en ciertos requisitos de desempeño se tratarán como acciones de emisión condicionada, porque su emisión está condicionada al transcurso del tiempo y a que se cumplan las condiciones especificadas.

Instrumentos convertibles

49 El efecto dilusivo de los instrumentos convertibles se reflejará en las ganancias por acción diluidas de acuerdo con los párrafos 33 y 36.

50 Las acciones preferentes convertibles tendrán efectos antidilusivos cuando el importe de los dividendos sobre dichas acciones, declarados en el periodo en curso o acumulados para el mismo, por acción ordinaria que se obtendría de la conversión, sobrepase las ganancias por acción básicas. De la misma forma, la deuda convertible tendrá efectos antidilusivos cuando el interés (neto de impuestos y otros cambios en los ingresos o los gastos) por acción ordinaria que se obtendría en la conversión sea superior a las ganancias por acción básicas.

51 El rescate o conversión inducida de acciones preferentes convertibles podría afectar sólo a una parte de las acciones preferentes convertibles previamente en circulación. En estos casos, cualquier desembolso adicional al que se refiere el párrafo 17 se atribuirá a aquellas acciones que sean amortizadas o convertidas para determinar si las restantes acciones preferentes en circulación tienen efectos dilusivos. Las acciones amortizadas o convertidas se consideran independientemente de aquellas otras que no sean amortizadas o convertidas.

Acciones de emisión condicionada

52 Para calcular las ganancias por acción básicas, las acciones ordinarias de emisión condicionada se tratarán como si estuviesen en circulación, y se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas si se cumplen las condiciones (es decir, si los hechos han tenido lugar). Las acciones de emisión condicionada se incluirán desde el comienzo del periodo (o desde la fecha del acuerdo de emisión condicionada, si fuera posterior). Si las condiciones no se cumplieran, el número de acciones de emisión condicionada incluidas en el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones que se emitirían si el final del periodo coincidiera con el final del periodo para el cumplimiento de las condiciones. No está permitida la reexpresión en el caso de que no se hayan cumplido las condiciones, una vez que haya transcurrido el periodo establecido para la emisión condicionada.

53 Si la condición para la emisión de acciones condicionada es alcanzar o mantener un determinado importe de ganancias en el periodo, y dicho importe se ha alcanzado al cierre del periodo sobre el que se informa, pero debe mantenerse durante algún periodo de tiempo adicional, las acciones ordinarias adicionales se tratarán como si estuviesen en circulación para calcular las ganancias por acción diluidas, siempre que el efecto sea dilusivo. En ese caso, el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones ordinarias que habrían sido emitidas si el importe de las ganancias, al cierre del periodo sobre el que se informa, fuera el importe de las ganancias al final del periodo establecido para el cumplimiento de la condición. Como las ganancias pueden cambiar en un periodo futuro, el cálculo de las ganancias por acción básicas no incluirá

dichas acciones ordinarias de emisión condicionada hasta el final del periodo establecido para el cumplimiento de la condición, puesto que hasta entonces no se habrán cumplido todas las condiciones necesarias.

54 El número de acciones ordinarias de emisión condicionada puede depender del precio futuro de mercado de las acciones ordinarias. En ese caso, si el efecto es dilusivo, el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones ordinarias que serían emitidas si el precio de mercado, al cierre del periodo sobre el que se informa, fuese el precio de mercado al final del plazo previsto para el cumplimiento de la condición. Si la condición se basase en un promedio de precios de mercado a lo largo de un periodo de tiempo que se extiende más allá del final del periodo sobre el que se informa, se utilizará el promedio del plazo ya transcurrido. Como el precio de mercado puede cambiar en periodos futuros, el cálculo de las ganancias por acción básicas no incluirá esas acciones ordinarias de emisión condicionada hasta el final del periodo previsto para el cumplimiento de la condición, puesto que hasta entonces no se habrán cumplido todas las condiciones necesarias.

55 El número de acciones ordinarias de emisión condicionada podría depender de las ganancias futuras y de los precios futuros de las acciones ordinarias. En ese caso, el número de acciones ordinarias incluido en el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en ambas condiciones (es decir, las ganancias hasta la fecha y el precio de mercado actual al cierre del periodo sobre el que se informa). Las acciones ordinarias de emisión condicionada no se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, a menos que se cumplan ambas condiciones.

56 En otros casos, el número de acciones ordinarias de emisión condicionada dependerá de una condición distinta de las ganancias o del precio de mercado (por ejemplo, la apertura de un determinado número de comercios al por menor). En esos casos, suponiendo que la situación actual de la condición se mantendrá hasta el final del plazo previsto para el cumplimiento de la condición, las acciones ordinarias de emisión condicionada se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, de acuerdo con la situación existente al cierre del periodo sobre el que se informa.

57 Las acciones ordinarias potenciales de emisión condicionada (distintas de las cubiertas por los acuerdos condicionados de emisión de acciones, tales como instrumentos convertibles de emisión condicionada) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas del siguiente modo:

(a) la entidad determinará si puede suponer que las acciones ordinarias potenciales serán emitidas, de acuerdo con las condiciones previstas para su emisión, con arreglo a lo previsto en los párrafos 52 a 56 para las acciones ordinarias condicionadas; y

(b) si esas acciones ordinarias potenciales deben reflejarse en las ganancias por acción diluidas, la entidad determinará su repercusión en el cálculo de las ganancias por acción diluidas siguiendo lo previsto en los párrafos 45 a 48 para las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants), lo previsto para los instrumentos convertibles en los párrafos 49 a 51, lo previsto en los párrafos 58 a 61 para contratos que puedan ser cancelados en acciones ordinarias o mediante efectivo, u otros tratamientos previstos que sean apropiados para cada caso en particular.

Sin embargo, no se presumirá el ejercicio o la conversión, para el cálculo de las ganancias por acción diluidas, a menos que también se asuma el ejercicio o la conversión de acciones ordinarias potenciales en circulación similares que no sean de emisión condicionada.

Contratos que pueden ser liquidados en acciones ordinarias o en efectivo

58 Cuando una entidad haya suscrito un contrato que pueda ser liquidado en acciones ordinarias o en efectivo, a elección de la entidad, ésta presumirá que el contrato será liquidado en acciones ordinarias, y las acciones ordinarias potenciales resultantes se incluirán en las ganancias por acción diluidas siempre que tengan efecto dilusivo.

59 Cuando dicho contrato se presente para su contabilización como un activo o un pasivo, o tenga un componente de patrimonio y un componente de pasivo, la entidad ajustará el numerador por los cambios en el resultado del periodo que se habrían generado durante el periodo si el contrato se hubiera clasificado íntegramente como un instrumento de patrimonio. Este ajuste es similar a los ajustes exigidos en el párrafo 33.

60 A efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas, para los contratos que puedan liquidarse, a elección del tenedor, en acciones ordinarias o en efectivo, se empleará la forma de liquidación que tenga un mayor efecto dilusivo de las dos.

61 Un ejemplo de un contrato que puede ser liquidado en acciones ordinarias o en efectivo es un instrumento de pasivo que, al vencimiento, otorgue a la entidad un derecho irrevocable a liquidar el importe principal en efectivo o con sus propias acciones ordinarias. Otro ejemplo es una opción de venta emitida que da al poseedor la opción de liquidarla en acciones ordinarias o en efectivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Opciones compradas

62 Los contratos, como las opciones adquiridas de compra y las opciones adquiridas de venta (es decir, opciones mantenidas por la entidad sobre sus propias acciones ordinarias) no se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, porque su inclusión tendría efectos antidilusivos. La opción de venta sólo sería ejercitada si el precio de ejercicio fuera mayor que el precio de mercado y, de la misma forma, la opción de compra sólo sería ejercitada si el precio de ejercicio fuera menor que el precio de mercado.

Opciones de venta emitidas

63 Los contratos que exigen que la entidad recompre sus propias acciones, tales como opciones de venta emitidas y contratos de compra a término, se reflejarán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas siempre que tengan efectos dilusivos. Si estos contratos tienen un valor intrínseco positivo a lo largo del periodo (es decir, el precio de ejercicio o de liquidación ha sido superior al precio promedio de mercado para ese periodo), el potencial efecto dilusivo sobre las ganancias por acción se calculará del siguiente modo:

(a) se supondrá que al comienzo del periodo se emitirán suficientes acciones ordinarias (al precio promedio de mercado durante el periodo) para alcanzar los importes necesarios para satisfacer el contrato;

(b) se supondrá que los importes obtenidos de la emisión se emplearán para satisfacer el contrato (es decir, para recomprar acciones ordinarias); y

(c) las acciones ordinarias adicionales (la diferencia entre el número de acciones ordinarias supuestamente emitidas y el número de acciones ordinarias recibidas del cumplimiento del contrato) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Ajustes retroactivos

64 Si el número de acciones ordinarias o de acciones potenciales ordinarias en circulación se incrementase como consecuencia de una capitalización de ganancias, una emisión gratuita o un desdoblamiento de acciones, o disminuyese como consecuencia de una agrupación de acciones, el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas para todos los periodos presentados deberá ajustarse retroactivamente. Si estos cambios se produjeran después de la fecha del periodo sobre el que se informa pero antes de la formulación de los estados financieros, los cálculos por acción correspondientes a todos los periodos para los que se presente información deberán basarse en el nuevo número de acciones. Deberá revelarse el hecho de que los cálculos por acción reflejan tales cambios en el número de acciones. Además, las ganancias por acción básicas y diluidas de todos los periodos sobre los que se presente información, deberán ajustarse por los efectos de errores y ajustes derivados de cambios en las políticas contables, contabilizadas retroactivamente.

65 La entidad no reexpresará las ganancias por acción diluidas de los periodos anteriores a aquellos de los que se informa como consecuencia de cambios en las estimaciones empleadas en el cálculo de las ganancias por acción, ni como consecuencia de la conversión de acciones ordinarias potenciales en acciones ordinarias.

Presentación

66 La entidad presentará, en el estado del resultado integral, las ganancias por acción, básicas y diluidas, para el resultado del periodo proveniente de las actividades que continúan atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, así como para el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora durante el periodo, para cada clase de acciones ordinarias que tenga diferentes derechos sobre el reparto de las ganancias del periodo. La entidad presentará las cifras de ganancias por acción, básicas o diluidas, con el mismo detalle para todos los periodos sobre los que presente información financiera.

67 Las ganancias por acción se presentarán para cada periodo para el que se presente un estado del resultado integral. Si las ganancias por acción diluidas se presentan al menos para un periodo, se presentarán para todos los periodos sobre los que se informe, incluso si coinciden con el importe de las ganancias por acción básicas. Si las ganancias por acción básica y diluida son iguales, la doble presentación puede llevarse a cabo en una sola línea del estado del resultado integral.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

67A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, tal como se requiere en los párrafos 66 y 67, en ese estado separado.

68 La entidad que presente información acerca de una operación discontinuada revelará los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha actividad, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas.

68A Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas por la operación discontinuada, tal como se requiere en el párrafo 68, en ese estado separado o en las notas.

69 La entidad presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, aún en el caso de que los importes fueran negativos (es decir, que se trate de pérdidas por acción).

Información a revelar

70 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) Los importes empleados como numeradores en el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas, y una conciliación de dichos importes con el resultado del periodo atribuible a la controladora durante el periodo. La conciliación incluirá el efecto individual de cada clase de instrumentos que afecte a las ganancias por acción.

(b) El promedio ponderado del número de acciones ordinarias utilizadas en el denominador para el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas, y una conciliación de los denominadores entre sí. La conciliación incluirá el efecto individual de cada clase de instrumentos que afecte a las ganancias por acción.

(c) Los instrumentos (incluyendo las acciones de emisión condicionada) que podrían potencialmente diluir las ganancias por acción básicas en el futuro, pero que no han sido incluidos en el cálculo de las ganancias por acción diluidas porque tienen efectos antidilusivos en el periodo o periodos sobre los que se informa.

(d) Una descripción de las transacciones con acciones ordinarias o con acciones ordinarias potenciales, distintas de las registradas de acuerdo con el párrafo 64, que tienen lugar después del periodo sobre el que se informa y que habrían modificado significativamente el número de acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales en circulación al final del periodo si esas transacciones hubieran tenido lugar antes del cierre del periodo sobre el que se presenta información.

71 Entre los ejemplos de las transacciones referidas en el apartado (d) del párrafo 70 se incluyen:

(a) la emisión de acciones con desembolso en efectivo;

(b) la emisión de acciones cuando las aportaciones sirven para amortizar deuda o acciones preferentes en circulación al final del periodo sobre el que se informa;

(c) el rescate de acciones ordinarias en circulación;

(d) la conversión o el ejercicio de acciones ordinarias potenciales que se encuentren en circulación al final del periodo sobre el que se informa en acciones ordinarias;

(e) la emisión de opciones, certificados para compra de acciones (warrants), o instrumentos convertibles; y

(f) el cumplimiento de condiciones que resultaría en la emisión de acciones de emisión condicionada.

Los importes de las ganancias por acción no se ajustarán por dichas transacciones ocurridas después del periodo sobre el que se informa, puesto que éstas no afectan al importe del capital utilizado para obtener el resultado del periodo.

72 Los instrumentos financieros y otros contratos que dan lugar a acciones ordinarias potenciales pueden incluir plazos y condiciones que afectan a la medición de las ganancias por acción básica y diluida. Estos plazos y condiciones pueden determinar si las acciones ordinarias potenciales tienen efectos dilusivos y, en ese caso, el efecto inducido sobre el promedio ponderado de acciones en circulación, así como en los ajustes consiguientes en el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio. Si no se exige otra información adicional (véase la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*), es aconsejable que se indiquen los plazos y condiciones de dichos instrumentos financieros y otros contratos.

73 Si la entidad revelase, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, importes por acción utilizando algún componente del estado del resultado integral distinto del requerido por esta Norma,

dichos importes se calcularán utilizando el promedio ponderado de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma. Los importes básico y diluido por acción asociados a dicho componente se revelarán con los mismos detalles, y se presentarán en las notas. La entidad indicará las bases utilizadas para el cálculo del numerador o numeradores, indicando si los importes por acción son antes o después de impuestos. Si se utilizara un componente del estado del resultado integral que no se corresponda con una partida concreta de este estado del resultado integral, se facilitará una conciliación entre el componente utilizado y la partida concreta del estado del resultado integral.

73A **El párrafo 73 se aplicará también a una entidad que revele, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, los importes por acción utilizando una partida presentada en el resultado del periodo distinta de la requerida por esta Norma.**

Fecha de vigencia

74 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Norma para un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, indicará este hecho.

74A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además añadió los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

74B Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4, 40 y A11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

74C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 47A y A2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

74D El documento *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).

74E La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de otros pronunciamientos

75 Esta Norma deroga la NIC 33 *Ganancias por Acción* (emitida en 1997).

76 Esta Norma también reemplaza la SIC-24 *Ganancias por Acción—Instrumentos Financieros y Otros Contratos que pueden ser Cancelados en Acciones.*

Apéndice A
Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Resultado del periodo atribuible a la controladora

A1 Para calcular las ganancias por acción basadas en los estados financieros consolidados, el resultado del periodo atribuible a la controladora se referirá al resultado del periodo de la entidad consolidada después de ser ajustado por las participaciones no controladoras.

Emisión de derechos

A2 La emisión de acciones ordinarias en la fecha del ejercicio o de la conversión de acciones ordinarias potenciales no da lugar, habitualmente, a ninguna bonificación. Ello es debido a que las acciones ordinarias potenciales habitualmente se emiten por su valor razonable, dando lugar a un cambio proporcional en los recursos disponibles para la entidad. En la emisión de derechos, en cambio, el precio de ejercicio es a menudo menor

que el valor razonable de las acciones. Por tanto, como se estableció en el apartado (b) del párrafo 27, esos derechos de emisión incluyen una bonificación. Si se ofrece una emisión de derechos a todos los accionistas actuales, el número de acciones ordinarias que deberá emplearse en el cálculo de las ganancias por acción básica y diluida, para todos los periodos previos a la emisión de derechos, será el número de acciones ordinarias en circulación antes de la emisión, multiplicadas por el siguiente factor:

$$\frac{\text{Valor razonable por acción inmediatamente antes del ejercicio de los derechos}}{\text{Valor razonable teórico ex-derechos por acción}}$$

El valor razonable teórico ex-derechos por acción se calcula sumando el valor razonable de las acciones inmediatamente antes del ejercicio de los derechos, al importe del ejercicio de los derechos, y dividiéndolo entre el número de acciones en circulación después del ejercicio de los derechos. Cuando los derechos se negocien públicamente de forma separada de las acciones antes de la fecha de ejercicio, el valor razonable se medirá al cierre del último día en el que las acciones cotizan conjuntamente con los derechos.

Número de control

A3 Para ilustrar la aplicación del concepto de "cifra de control" descrito en los párrafos 42 y 43, supongamos que la entidad tiene una ganancia de las actividades que continúan atribuible a la controladora de 4.800 u.m.,[1] una pérdida de actividades en interrupción definitiva o discontinuadas, atribuible a la controladora de (7.200 u.m.), una pérdida atribuible a la controladora de (2.400 u.m.), así como 2.000 acciones ordinarias y 400 acciones ordinarias potenciales en circulación. Las ganancias por acción básicas de la entidad serán de 2,40 u.m. por las actividades que continúan, (3,60 u.m.) por las operaciones discontinuadas y (1,20 u.m.) por la pérdida del periodo. Las 400 acciones ordinarias potenciales se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, en tanto que las ganancias por acción resultantes de 2,00 u.m. por las actividades que continúan tienen efectos dilusivos, suponiendo que las 400 acciones ordinarias potenciales no hayan tenido impacto en el resultado del periodo. Como la ganancia de las actividades que continúan atribuible a la controladora es la cifra de control, la entidad también incluirá esas 400 acciones ordinarias potenciales en el cálculo de los otros importes de las ganancias por acción, aunque los importes resultantes de las ganancias por acción tengan efectos antidilusivos con respecto a los importes que les correspondan de ganancias por acción básicas, lo que quiere decir que la pérdida por acción será menor en la versión diluida [(3,00 u.m.) por acción por la pérdida del periodo debida a las operaciones discontinuadas y (1,00 u.m.) por acción por la pérdida del periodo].

Precio promedio de mercado de las acciones ordinarias

A4 Para calcular las ganancias por acción diluidas, el precio promedio de mercado al que se supone que se emitirán las acciones ordinarias se calculará sobre la base del precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo. Teóricamente, cada transacción de mercado sobre acciones ordinarias de la entidad podría incluirse en la determinación del precio promedio de mercado. Desde un punto de vista práctico, sin embargo, un simple promedio de precios semanales o mensuales es normalmente suficiente.

A5 Generalmente, los precios de cierre de mercado son los adecuados para calcular los precios promedio. Sin embargo, cuando los precios fluctúen ampliamente, un promedio de los precios más altos y más bajos suministrará un precio más representativo. El método empleado para calcular el precio promedio de mercado deberá usarse uniformemente, a menos que deje de ser representativo a consecuencia de un cambio en las condiciones. Por ejemplo, una entidad que emplee precios de cierre de mercado para calcular el precio promedio de mercado de varios años con precios relativamente estables, podría cambiar a un promedio de los precios más altos y más bajos si los precios comenzasen a fluctuar significativamente, de forma que los precios de cierre de mercado no ofreciesen un precio promedio representativo.

Opciones, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes

A6 A efectos de adquirir instrumentos convertibles, se supone que las opciones y los certificados de opciones para suscribir títulos (warrants) se van a ejercitar cuando los precios promedio tanto del instrumento convertible como

1 En esta guía, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias (u.m.)".

de la acción ordinaria que se adquiere a través de la conversión, son mayores que el precio de ejercicio de las opciones o los certificados de opciones para compra de acciones (warrants). Sin embargo, no se asumirá este ejercicio a menos que también se suponga la conversión de instrumentos convertibles similares, si es que existen.

A7 Las opciones o los certificados de opciones para suscribir títulos (warrants) podrían permitir o requerir el ofrecimiento de deuda, o de otros instrumentos de la entidad (o su controladora o una subsidiaria), como pago por la totalidad o por una parte del precio de ejercicio. En el cálculo de las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) tendrán efectos dilusivos si (a) el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias asociadas excede durante el periodo el precio de ejercicio o (b) el precio de venta del instrumento que se va a ofrecer es menor que aquél al que puede ser ofrecido el instrumento, según el contrato de opción o el certificado para compra de acciones (warrant), y el descuento resultante establece un precio efectivo de ejercicio inferior al precio de mercado de las acciones ordinarias que se obtendrían al ejercitar las opciones y los warrants. Para calcular las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) se suponen ejercitadas, y la deuda u otros instrumentos se supone que se han ofrecido. Si el ofrecimiento de efectivo es más ventajoso para el poseedor de la opción o el warrant y el contrato permitiese ofrecer efectivo, se presumirá esto último. Los intereses (netos de impuestos) de cualquier deuda cuyo ofrecimiento se haya supuesto, se añadirán como un ajuste en el numerador.

A8 El mismo tratamiento se dará a las acciones preferentes que tengan condiciones similares o a otros instrumentos que tengan opciones de conversión, en los que se permita al inversionista pagar en efectivo para tener una tasa de conversión más favorable.

A9 Los plazos implícitos en ciertas opciones o certificados para compra de acciones (warrants) podrían exigir que las aportaciones recibidas por el ejercicio de dichos instrumentos se empleasen para amortizar deuda u otros instrumentos de la entidad (o de su controladora, o de una subsidiaria). En el cálculo de las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados se supone que han sido ejercitados, y que los desembolsos obtenidos se han empleado en la adquisición de deuda a su precio promedio de mercado, en lugar de comprar acciones ordinarias. Sin embargo, el exceso de las aportaciones recibidas por el supuesto ejercicio de los títulos sobre el importe empleado en la supuesta adquisición de deuda se considerará (suponiendo que se emplea para recomprar acciones ordinarias) para el cálculo de las ganancias por acción diluidas. Los intereses (netos de impuestos) de cualquier deuda cuya compra se haya supuesto se restan como ajustes en el numerador.

Opciones de venta emitidas

A10 Para ilustrar la aplicación del párrafo 63, puede suponerse que la entidad tiene en circulación 120 opciones de venta emitidas sobre sus acciones ordinarias con un precio de ejercicio de 35 u.m. El precio promedio de mercado de sus acciones ordinarias durante el periodo es de 28 u.m. Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad supondrá que ha emitido 150 acciones a 28 u.m. por acción al comienzo del periodo, para cumplir sus obligaciones de venta por 4.200 u.m. La diferencia entre las 150 acciones ordinarias emitidas y las 120 acciones ordinarias recibidas del cumplimiento de la opción de venta (30 acciones ordinarias adicionales) se añadirá al denominador en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Instrumentos de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas

A11 Las acciones ordinarias potenciales de una subsidiaria, negocio conjunto o asociada convertibles en acciones ordinarias de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada, o en acciones ordinarias de la controladora o de inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta, (la entidad que informa) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas como se indica a continuación:

(a) Los instrumentos emitidos por una subsidiaria, negocio conjunto o asociada que permitan a sus tenedores obtener acciones ordinarias de la subsidiaria, el negocio conjunto o la entidad asociada, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas de la subsidiaria, el negocio conjunto o la entidad asociada. Esas ganancias por acción se incluirán en los cálculos de las ganancias por acción de la entidad que presenta los estados financieros, basadas en la tenencia por parte de la entidad que informa de los instrumentos de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la entidad asociada.

(b) Los instrumentos de una subsidiaria, negocio conjunto o asociada que sean convertibles en acciones ordinarias de la entidad que presenta los estados financieros se considerarán en las acciones ordinarias potenciales de la entidad que presenta información a efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas. Asimismo, las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) emitidos por una subsidiaria, negocio conjunto o entidad asociada para adquirir acciones ordinarias de la entidad que presenta los estados financieros, se considerarán entre las acciones ordinarias potenciales de la entidad que presenta los estados financieros, a efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas consolidadas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A12 Para determinar el efecto que tienen en la ganancia por acción los instrumentos convertibles en acciones ordinarias de una subsidiaria, un negocio conjunto o una entidad asociada, emitidos por la entidad que informa, se supondrá que los instrumentos se convertirán, y se ajustará el numerador (resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora), en la medida necesaria, de acuerdo con el párrafo 33. Adicionalmente a dichos ajustes, el numerador se ajustará por cualquier cambio en el resultado del periodo registrado por la entidad que informa (tales como ingresos por dividendos o ingresos por el método de la participación) que sea atribuible al incremento en el número de acciones ordinarias en circulación de la subsidiaria, de un negocio conjunto o entidad asociada como resultado de la supuesta conversión. El denominador del cálculo de las ganancias por acción diluidas no se verá afectado en tanto que el número de acciones ordinarias en circulación de la entidad que presenta los estados financieros no cambiaría por causa de la supuesta conversión.

Instrumentos de participación en el patrimonio y doble clase de acciones ordinarias

A13 El patrimonio de algunas entidades incluye:

(a) Instrumentos que dan derecho a participar en los dividendos junto con las acciones ordinarias según una fórmula previamente establecida (por ejemplo, dos por uno), en ocasiones con un límite superior en la cuantía de la participación (por ejemplo, hasta alcanzar, sin sobrepasarlo, un determinado importe por acción).

(b) Una clase de acciones ordinarias con una tasa de dividendos diferente de la que corresponde a otra clase de acciones ordinarias, pero sin derechos prioritarios ni mayores.

A14 Al calcular las ganancias por acción diluidas, se supondrá efectuada la conversión para aquellos instrumentos descritos en el párrafo A13 que sean convertibles en acciones ordinarias, siempre que la citada conversión tuviera efectos dilusivos. Para los instrumentos que no sean convertibles en una clase de acciones ordinarias, el resultado del periodo se repartirá, entre las diferentes clases de acciones e instrumentos de patrimonio, de acuerdo con sus respectivos derechos a recibir dividendos u otros derechos de participación en las ganancias no distribuidas. Para calcular las ganancias por acción básicas y diluidas:

(a) El resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora se ajustará (esto es, se incrementará la pérdida o se reducirá la ganancia) por el importe de los dividendos acordados en el periodo para cada clase de acciones y por el importe contractual de los dividendos (o interés de las obligaciones participativas) que deba ser satisfecho en el periodo (por ejemplo, dividendos acumulativos no satisfechos).

(b) El resto del resultado del periodo se repartirá entre las acciones ordinarias y los instrumentos de patrimonio en la medida en que cada instrumento participe en las ganancias, como si todo el resultado del periodo hubiera sido distribuido. El resultado total del periodo asignado a cada clase de instrumento de patrimonio se determinará sumando el importe atribuido por dividendos y el importe atribuido por los demás derechos de participación.

(c) Para determinar las ganancias por acción de cada instrumento de patrimonio, se dividirá el importe total del resultado del periodo atribuido al mismo entre el número de instrumentos en circulación a los que son atribuibles las anteriores ganancias.

Para calcular las ganancias por acción diluidas, se incluirán en las acciones ordinarias en circulación todas las acciones ordinarias cuya emisión se haya supuesto.

Acciones parcialmente desembolsadas

A15 Cuando las acciones ordinarias emitidas se encuentren parcialmente desembolsadas, se tratarán en el cálculo de las ganancias por acción básicas como una fracción de una acción ordinaria, en tanto que confieran el derecho a participar en los dividendos durante el periodo en proporción a los derechos de una acción ordinaria totalmente desembolsada.

A16 En la medida en que las acciones parcialmente desembolsadas no confieran el derecho a participar en los dividendos durante el periodo, serán tratadas como equivalentes a opciones o a certificados para compra de acciones (warrants) al proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas. Se supondrá que el importe no desembolsado representará el importe empleado para adquirir acciones ordinarias. El número de acciones incluidas en las ganancias por acción diluidas será la diferencia entre el número de acciones suscritas y el número de acciones que supuestamente se adquirirían.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 34
Información Financiera Intermedia

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia así como prescribir los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada para un periodo intermedio. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversionistas, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la entidad para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.

Alcance

1 En esta Norma no se establece qué entidades deben ser obligadas a publicar estados financieros intermedios, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo debe transcurrir desde el final del periodo intermedio hasta la aparición de la información intermedia. No obstante, los gobiernos, las comisiones de valores, las bolsas de valores y los organismos profesionales contables requieren frecuentemente a las entidades cuyos valores cotizan en mercados de acceso público presentar información financiera intermedia. Esta Norma es de aplicación tanto si la entidad es obligada a publicar este tipo de información, como si ella misma decide publicar información financiera intermedia siguiendo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad[1] aconseja a las entidades cuyos títulos cotizan en los mercados que suministren estados financieros intermedios que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición y presentación establecidos en esa Norma. Más específicamente, se aconseja a las entidades con valores cotizados en bolsa que:

(a) publiquen, al menos, estados financieros intermedios referidos al primer semestre de cada uno de sus periodos contables anuales; y

(b) pongan sus estados financieros intermedios a disposición de los usuarios en un plazo no mayor de 60 días tras la finalización del periodo intermedio.

2 La evaluación del cumplimiento y conformidad con las NIIF se hará, por separado, para cada conjunto de información financiera, ya sea anual o intermedia. El hecho de que una entidad no haya publicado información intermedia durante un periodo contable en particular, o de que haya publicado informes financieros intermedios que no cumplan con esta Norma, no impide que sus estados financieros anuales cumplan con las NIIF, si se han confeccionado siguiendo las mismas.

3 Para calificar a los estados financieros intermedios de una entidad como conformes con las NIIF, deben cumplir con todos los requerimientos establecidos en esta Norma. Al respecto, el párrafo 19 requiere la revelación de determinadas informaciones.

Definiciones

4 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Periodo intermedio **es todo periodo contable menor que un periodo anual completo.**

Por *información financiera intermedia* se entiende toda información financiera que contenga, o bien un juego completo de estados financieros [como se describe en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)], o bien un juego de estados financieros condensados (como se describe en esta Norma), para un periodo intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

5 La NIC 1 define un juego completo de estados financieros, como el que incluye los componentes siguientes:

---

1 El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad fue sustituido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el cual comenzó a operar en 2001.

(a) un estado de situación financiera al final del periodo;

(b) un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;

(ea) información comparativa con respecto al periodo inmediatamente anterior, tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A de la NIC 1; y

(f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior comparativo, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "estado del resultado integral" en lugar de "estado del resultado y otro resultado integral".

6 En beneficio de la oportunidad y del costo de la información, así como para evitar la repetición de datos anteriormente publicados, la entidad puede estar obligada a, o decidir por sí misma, la publicación de menos información en los periodos intermedios, que la suministrada en sus estados financieros anuales. En esta Norma se delimita el contenido mínimo de la información financiera intermedia, que incluye estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas. La información financiera intermedia se elabora con la intención de poner al día el último conjunto de estados financieros anuales completos. Por consiguiente, se pone énfasis en las nuevas actividades, sucesos y circunstancias, y por tanto no se duplica la información publicada previamente.

7 No hay ningún párrafo en esta Norma que prohíba o desaconseje a las entidades publicar dentro de la información intermedia, en lugar de los estados financieros condensados y las notas explicativas seleccionadas, un conjunto de estados financieros completos (como los descritos en la NIC 1). Tampoco se prohíbe ni se desaconseja en esta Norma la inclusión, en los estados financieros condensados, de información adicional a las partidas mínimas o a las notas seleccionadas exigidas en esta Norma. Las guías sobre reconocimiento y medición proporcionadas en esta Norma son de aplicación también a los estados financieros completos del periodo intermedio, y tales estados pueden contener todas las informaciones a revelar exigidas por la Norma (en particular, la información correspondiente a las notas seleccionadas que se contienen en el párrafo 16A), así como las que se requieren en otras NIIF.

Componentes mínimos de la información financiera intermedia

8 La información financiera intermedia contendrá, como mínimo, los siguientes componentes:

(a) un estado de situación financiera condensado;

(b) un estado condensado o estados condensados del resultado del periodo y otro resultado integral;

(c) un estado de cambios en el patrimonio condensado;

(d) un estado de flujos de efectivo condensado; y

(e) notas explicativas seleccionadas.

8A Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará información intermedia condensada de ese estado.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

9 Si la entidad publica un conjunto de estados financieros completos en su información financiera intermedia, la forma y contenido de tales estados deben cumplir las exigencias establecidas en la NIC 1, para un conjunto de estados financieros completos.

10 Si la entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

11 **Cuando la entidad se encuentre dentro del alcance de la NIC 33 *Ganancias por Acción*[2], presentará las ganancias por acción básicas y diluidas para ese periodo en el estado que presente los componentes del resultado para un periodo intermedio.**

11A **Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción básica y diluida en ese estado.**

12 La NIC 1 (revisada en 2007) proporciona una guía sobre la estructura de los estados financieros. La Guía de Implementación de la NIC 1 contiene ejemplos sobre la forma en que se pueden presentar el estado de situación financiera, el estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.

13 [Eliminado]

14 La información financiera intermedia será consolidada si los estados financieros más recientes de la entidad también se prepararon de forma consolidada. Los estados financieros separados de la controladora no son coherentes ni comparables con los estados financieros consolidados más recientes del grupo. Si la información financiera anual de la entidad incluye, junto con los estados financieros consolidados, los estados separados de la controladora, esta Norma no requiere ni prohíbe que se incluyan también los estados separados de la controladora en la información intermedia elaborada por la entidad.

Hechos y transacciones significativas

15 Una entidad incluirá en su información financiera intermedia una explicación de los sucesos y transacciones, producidos desde el final del último periodo anual de presentación, que sean significativos para comprender los cambios en la situación financiera y el rendimiento de la entidad. La información revelada en relación con esos sucesos y transacciones actualizará la información correspondiente presentada en el informe financiero anual más reciente.

15A Un usuario de la información financiera intermedia de la entidad tendrá también acceso al informe financiero anual más reciente de ésta. Por tanto, es innecesario que las notas de la información financiera intermedia proporcionen actualizaciones relativamente poco significativas de la información que se proporcionó en las notas del informe financiero anual más reciente.

15B Lo siguiente es una lista de sucesos y transacciones para los cuales se requeriría información a revelar si fueran significativos: la lista no es exhaustiva.

(a) la rebaja del importe en libros de los inventarios hasta su valor neto realizable, así como la reversión de dicha corrección;

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos que surgen de contratos con clientes, o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;

(c) la reversión de cualquier provisión por costos de reestructuración;

(d) las adquisiciones y disposiciones de elementos de propiedades, planta y equipo;

(e) los compromisos de compra de elementos de propiedades, planta y equipo;

(f) cancelaciones de pagos por litigios;

(g) las correcciones de errores de periodos anteriores;

(h) cambios en las circunstancias económicas o de negocio que afectan al valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros de la entidad, tanto si esos activos o pasivos están reconocidos al valor razonable como si lo están al costo amortizado;

(i) cualquier incumplimiento u otra infracción de un acuerdo de préstamo que no haya sido corregida al final del periodo sobre el que se informa, o antes del mismo;

(j) las transacciones con partes relacionadas;

(k) transferencias entre niveles de la jerarquía del valor razonable utilizada para medir el valor razonable de los instrumentos financieros;

(l) cambios en la clasificación de los activos financieros como resultado de un cambio en el propósito o uso de esos activos; y

---

2 Este párrafo se modificó mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 para aclarar el alcance de la NIC 34.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(m) cambios en los pasivos contingentes o activos contingentes.

15C Las NIIF individuales proporcionan guías con respecto a los requerimientos de información a revelar para muchas de las cuestiones enumeradas en el párrafo 15B. Cuando un suceso o transacción sea significativo para la comprensión de los cambios en la situación financiera o rendimiento de la entidad desde el último periodo anual sobre el que se informa, su presentación de información financiera intermedia debería proporcionar una explicación y actualización de la información relevante incluida en los estados financieros del último periodo anual sobre el que se informa.

16 [Eliminado]

Otra información a revelar

16A Además de revelar los sucesos y transacciones significativos de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, una entidad deberá incluir en las notas de la información financiera intermedia la información que se detalla a continuación, siempre que no haya sido revelada en alguna otra parte de los estados financieros intermedios. La información a revelar siguiente se proporcionará bien sea en los estados financieros intermedios o incorporada mediante una referencia cruzada de los estados financieros intermedios con algún otro estado (tal como comentarios de la gerencia o informe de riesgos) que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que los estados financieros intermedios. Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información incorporada por referencias cruzadas en las mismas condiciones y al mismo tiempo, la información financiera intermedia está incompleta. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

(a) Una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables de cálculo en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de la naturaleza y efecto del cambio.

(b) Comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo intermedio.

(c) La naturaleza e importe de las partidas, ya afecten a los activos, pasivos, patrimonio, ganancia neta o flujos de efectivo, que sean no usuales por su naturaleza, importe o incidencia.

(d) La naturaleza e importe de cambios en estimaciones de importes presentados en periodos intermedios anteriores al ejercicio financiero corriente o cambios en estimaciones de importes presentados en ejercicios financieros anteriores.

(e) Emisiones, recompras y reembolsos de títulos representativos de la deuda o del capital de la entidad.

(f) Dividendos pagados (ya sea en términos agregados o por acción), separando los correspondientes a las acciones ordinarias y a otros tipos de acciones.

(g) La siguiente información sobre segmentos (se exige revelar información intermedia segmentada solo si la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, obliga a la entidad a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales):

(i) Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de clientes externos, si se incluyen en la medida de las pérdidas o ganancias de los segmentos revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación o se facilitan a la misma de otra forma con regularidad.

(ii) Los ingresos de actividades ordinarias inter segmentos, si se incluyen en la medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación o se facilitan a la misma de otra forma con regularidad.

(iii) Una medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos.

(iv) Una medida de los activos y pasivos totales de un segmento sobre el que debe informarse, si estos importes se proporcionan de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación y si para la cual ha habido un cambio importante en el importe revelado en los últimos estados financieros anuales para ese segmento sobre el que debe informarse.

(v) Una descripción de las diferencias, con respecto a los últimos estados financieros anuales, en el criterio de segmentación o de medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(vi) **La conciliación del total del valor de las pérdidas o ganancias de los segmentos sobre los que deba informar con las pérdidas o ganancias de la entidad antes de tener en cuenta el gasto (ingreso) por impuestos y las actividades discontinuadas; no obstante, si una entidad asignase a segmentos sobre los que deba informar conceptos tales como el gasto (ingreso) por impuestos, podrá conciliar el total de la medida de las pérdidas o ganancias de los segmentos con las pérdidas o ganancias después de tener en cuenta tales conceptos; las partidas significativas de conciliación se identificarán y describirán por separado en dicha conciliación.**

(h) **Sucesos después del periodo intermedio que no se han reflejado en los estados financieros para dicho periodo intermedio.**

(i) **El efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el periodo intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, la obtención o la pérdida del control de subsidiarias e inversiones a largo plazo, reestructuraciones y operaciones discontinuadas. En el caso de las combinaciones de negocios, la entidad revelará la información requerida por la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.**

(j) **Para instrumentos financieros, la información a revelar sobre el valor razonable requerida por los párrafos 91 a 93(h), 94 a 96, 98 y 99 de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y los párrafos 25, 26 y 28 a 30 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.**

(k) **Para entidades que se conviertan o dejen de ser entidades de inversión, tal como se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, la información a revelar del párrafo 9B de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.**

(l) **La desagregación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes requerida por los párrafos 114 y 115 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.**

17 a 18 [Eliminado]

Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIIF

19 **Si un informe financiero intermedio de una entidad cumple con esta Norma, este hecho deberá ser informado. Un informe financiero intermedio no deberá describirse como que cumple con las NIIF a menos que cumpla con todos los requerimientos de ellas.**

Periodos para los que se requiere la presentación de estados financieros intermedios

20 **La información intermedia incluirá estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los periodos de la forma siguiente:**

(a) **Estado de situación financiera al final del periodo intermedio corriente y un estado comparativo de la situación financiera al final del periodo contable inmediatamente anterior.**

(b) **Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el periodo intermedio presente y el acumulado para el periodo contable corriente hasta la fecha, junto con estados comparativos del resultado del periodo y otro resultado integral para los periodos intermedios correspondientes (presente y anual acumulado hasta la fecha) del periodo contable anual precedente inmediato. Según permite la NIC 1 (modificada en 2011), una información intermedia puede presentar para cada periodo un estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral.**

(c) **Un estado de los cambios en el patrimonio, acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.**

(d) **Un estado de flujos de efectivo acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.**

21 Para una entidad cuyas actividades sean fuertemente estacionales, puede ser útil presentar información financiera relativa a los doce meses que terminan al final del periodo intermedio, así como información comparativa de los doce meses anteriores a éstos. Por consiguiente, se aconseja a las entidades con actividades fuertemente estacionales considerar la publicación de estos datos, además de la información obligatoria según el párrafo precedente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

22 La Parte A de los ejemplos que acompañan a esta Norma ilustra los periodos requeridos a presentar por una entidad que informa con periodicidad semestral, y otra que informa trimestralmente.

Materialidad o importancia relativa

23 Al tomar la decisión relativa a cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación a los datos financieros del periodo intermedio en cuestión. Al realizar evaluaciones sobre importancia relativa, debe tenerse en cuenta que las mediciones intermedias pueden estar basadas en estimaciones en mayor medida que las mediciones correspondientes a los datos del periodo anual.

24 La NIC 1 define material o con importancia relativa, La NIC 1 requiere revelar información por separado de las partidas materiales o con importancia relativa, incluyendo (por ejemplo), operaciones en discontinuación; y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere revelar información de los errores, así como de los cambios en las estimaciones y en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas contiene guías cuantitativas relativas a la materialidad o con importancia relativa.

25 Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, en esta Norma se fundamentan las decisiones de reconocimiento y revelación a partir de los datos del propio periodo intermedio por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa, en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar las inferencias erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas. El objetivo de esta excepción es asegurar que en el informe financiero intermedio se incluyen todos los datos relevantes para comprender la situación y el rendimiento financieros de la entidad durante el periodo intermedio.

Información a revelar en los estados financieros anuales

26 Si la estimación correspondiente a una partida, presentada en un periodo intermedio anterior, resulta modificada de forma significativa durante el periodo intermedio final del periodo contable anual, pero no se ha publicado información financiera intermedia separada para ese periodo final, la naturaleza e importe de tal cambio en las estimaciones debe ser objeto de información específica, utilizando para ello una nota de las que correspondan a los estados financieros para el periodo contable completo.

27 En la NIC 8 se requiere revelar la naturaleza y (si es practicable) el importe del cambio en las estimaciones que tengan un efecto significativo en el periodo corriente o que se espera que tengan efectos materiales en periodos posteriores. El apartado (d) del párrafo 16A de esta Norma requiere una revelación similar en cada informe financiero intermedio. Entre los posibles ejemplos se incluyen los cambios en el último periodo intermedio que se refieran a las rebajas de valor de los inventarios, a las reestructuraciones o a las pérdidas por deterioro que fueron presentadas en un periodo intermedio anterior, dentro del mismo periodo anual. La información requerida en el párrafo anterior es coherente con la obligación de la NIC 8, pero tiene un alcance menor—limitado exclusivamente a los cambios en las estimaciones. La entidad no estará obligada a revelar información adicional referente a periodos contables intermedios dentro de sus estados financieros anuales.

Reconocimiento y medición

Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual

28 La entidad debe aplicar, en los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales, salvo por lo que se refiere a los cambios en las políticas contables llevados a cabo tras la fecha de cierre de los estados financieros anuales más recientes, que tendrán su reflejo en los próximos que presente. No obstante, la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio.

29 El hecho de exigir que la entidad aplique las mismas políticas contables en los estados financieros intermedios y en los anuales, puede llevar a la conclusión aparente de que las mediciones intermedias se realizan como si cada periodo intermedio permaneciera aislado, como si se tratara de un periodo contable independiente. Sin embargo, al asegurar que la frecuencia de la información procedente de la entidad no afectará a la medición de sus cifras anuales, el párrafo 28 está efectuando el reconocimiento de que el periodo intermedio es parte de un periodo contable anual más largo. Las mediciones desde el último cierre anual hasta la fecha del periodo

intermedio pueden implicar la revisión de los importes de ciertas partidas, según se presentaron en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual. No obstante, las políticas para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en los periodos intermedios, son los mismos que las utilizadas en los estados financieros anuales.

30 Como ilustración:

(a) las políticas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por depreciación de inventarios, por reestructuraciones o por deterioro en el valor de otros activos, en el periodo intermedio, son los mismos que la entidad seguiría si preparase únicamente estados financieros anuales. No obstante, si tales partidas de gastos se reconocieran y midieran en un periodo intermedio, y los cambios en las estimaciones se reconocieran en otro posterior dentro del mismo periodo anual, la estimación original sería corregida en el periodo posterior, ya fuera cargando al estado de resultados el gasto o la pérdida adicional, o en caso contrario revirtiendo el exceso en la rebaja de valor o la provisión previamente reconocida;

(b) un costo que no cumpliera la definición de activo al final de un determinado periodo contable intermedio, no tendría por qué ser diferido, colocándolo en el estado de situación financiera a la espera, bien de información futura que aportara mayor evidencia sobre el cumplimiento de las condiciones correspondientes, bien de cargarlo contra las ganancias de periodos intermedios subsiguientes del mismo periodo contable anual; y

(c) el gasto por el impuesto a las ganancias se reconocerá, en cada uno de los periodos intermedios, sobre la base de la mejor estimación del promedio ponderado de la tasa impositiva que se espere para el periodo contable anual. Los importes calculados para el gasto por el impuesto, en este periodo intermedio, pueden necesitar ajustes en periodos posteriores siempre que las estimaciones de la tasa anual hayan cambiado para entonces.

31 Dentro del *Marco Conceptual para la Información Financiera (el "Marco Conceptual")* , reconocimiento es el "proceso de capturar, para su inclusión en el estado de situación financiera o el estado (o estados) de rendimiento financiero, una partida que cumpla la definición de uno de los elementos de los estados financieros,. Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento en las fechas de cierre de los periodos anual e intermedio sobre los que se informa.

32 Para el caso de los activos, son de aplicación, en la fecha de la información intermedia y en la anual, las mismas pruebas referidas a las ganancias económicas futuras. Los costos que, por su naturaleza, no cumplirían las condiciones para ser activos en la fecha de los estados financieros anuales, tampoco las cumplirán en la fecha de cierre del periodo intermedio. De forma similar, un pasivo al final del periodo intermedio debe representar una obligación existente en ese momento, exactamente igual que sucedería si se tratase de la fecha de cierre del periodo anual sobre el que se informa.

33 Una característica esencial de los ingresos (ingresos de actividades ordinarias) y los gastos es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según los casos, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso de actividades ordinarias o el gasto relacionado; y en caso contrario no se reconocen. El *Marco Conceptual* no permite el reconocimiento de partidas, en el estado de situación financiera, que no cumplan la definición de activo o de pasivo".

34 Al medir los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo para incluirlos en sus estados financieros, la entidad que sólo presenta información financiera anualmente habrá de tomar en cuenta la información disponible a lo largo del periodo contable. Sus mediciones se harán, en efecto, desde el principio del periodo hasta la fecha en que presenta la información, aunque ésta sea anual.

35 Una entidad que presente información financiera con periodicidad semestral, utilizará la información disponible a la fecha de la mitad del periodo contable, o bien algo más tarde, para realizar las mediciones de las partidas de sus estados semestrales, y la información disponible en la fecha de los estados financieros anuales, o algo más tarde, para realizar las mediciones de las partidas correspondientes al año completo. Estas mediciones relativas al año completo reflejarán los eventuales cambios en las estimaciones realizadas en las cifras del primer semestre. Los importes reflejados en la información intermedia semestral no serán objeto de ningún ajuste de carácter retroactivo. Los párrafos 16A(d) y 26 requieren, no obstante, que la entidad revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

36 La entidad que presente información financiera con frecuencia mayor que la semestral, evaluará los ingresos y gastos desde el principio del periodo anual hasta el final del correspondiente periodo intermedio, utilizando la información que esté disponible en el momento de elaborar los estados financieros. Los importes de los ingresos y los gastos, que se presenten en cada periodo intermedio, reflejarán también todos los cambios en las estimaciones de las partidas que han sido presentadas en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual. Los importes reflejados en la información intermedia de periodos anteriores no serán objeto de ningún ajuste de carácter retroactivo. Los párrafos 16A(d) y 26 requieren, no obstante, que la entidad revele

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

Ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente

37 **Los ingresos de actividades ordinarias que se reciben estacional, cíclica u ocasionalmente dentro de un periodo anual no deben ser anticipados o diferidos a una fecha intermedia, si tal anticipación o aplazamiento no fuesen apropiados al final del periodo contable anual.**

38 Entre los ejemplos de situaciones como las descritas anteriormente pueden citarse los dividendos, las regalías y las subvenciones oficiales. Además de lo anterior, ocurre que ciertas entidades obtienen, sistemáticamente, más ingresos de actividades ordinarias en unos periodos intermedios que en otros, dentro del mismo periodo anual, como sucede por ejemplo, con los ingresos de actividades ordinarias estacionales de los vendedores al por menor. Tales ingresos de actividades ordinarias se han de reconocer solo cuando hayan ocurrido efectivamente.

Costos incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo

39 **Los costos en los que no se incurre de forma uniforme a lo largo del periodo serán objeto de anticipación o aplazamiento en los estados financieros intermedios si, y solo si, fuera también apropiado anticipar o diferir tales tipos de costos al final del periodo contable anual.**

Aplicación de los criterios de reconocimiento y medición

40 La Parte B de los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma proporciona ejemplos de aplicación de los principios de medición y reconocimiento generales establecidos en los párrafos 28 a 39.

Uso de estimaciones

41 **Los procedimientos de medición, que deben seguirse en los estados financieros intermedios, han de estar diseñados para asegurar que la información resultante sea fiable, y que se revela en ellos, de forma apropiada, toda la información financiera significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o la rentabilidad de la entidad. Aunque las mediciones realizadas tanto en los estados financieros anuales como en los intermedios se basan, frecuentemente, en estimaciones razonables, la preparación de la información financiera intermedia requerirá, por lo general, un uso mayor de métodos de estimación que la información anual.**

42 La Parte C de los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma proporciona ejemplos del uso de estimaciones en periodos intermedios.

Ajustes a las cifras presentadas en periodos intermedios anteriores

43 **Cualquier cambio en una política contable, distinto de aquéllos cuyo régimen transitorio haya sido especificado por una nueva NIIF, se reflejará mediante uno de los dos siguientes procedimientos:**

(a) reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo periodo contable anual, así como los correspondientes a periodos contables intermedios comparables de cualesquiera periodos anuales anteriores de acuerdo con la NIC 8; o

(b) si fuera impracticable determinar el efecto acumulativo, al comienzo del periodo anual, de la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, mediante el ajuste de los estados financieros de periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual, y de los periodos intermedios comparables que correspondan a periodos anuales anteriores, con el fin de aplicar la nueva política contable de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

44 Uno de los objetivos del principio establecido en el párrafo anterior consiste en asegurar que se aplique una sola política contable a cada categoría de transacciones, a lo largo del mismo periodo anual. Según la NIC 8, todo cambio en una política contable se refleja mediante aplicación retroactiva, reexpresando las cifras contables de los periodos anteriores hasta la fecha más remota en que sea posible hacerlo. No obstante, si fuera impracticable determinar el importe acumulado del ajuste relativo a los periodos anteriores, la NIC 8

dispone que la nueva política sea aplicada de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible. El efecto del principio establecido en el párrafo 43 consiste en requerir a que, dentro del mismo periodo contable anual, cualquier cambio en una política contable sea aplicado o bien retroactivamente o, si esto fuera impracticable, de forma prospectiva y, como muy tarde, desde el comienzo del periodo anual correspondiente.

45 Permitir que los cambios en las políticas contables fueran reflejados en la fecha de cierre de un periodo intermedio, dentro del periodo anual, permitiría aplicar dos políticas contables diferentes para reflejar un tipo particular de transacciones producidas dentro del mismo periodo contable. Como resultado de este posible tratamiento, se tendrían dificultades por hacer repartos entre periodos intermedios, se obscurecerían los resultados de la operación y se complicaría el análisis y la comprensión de la información intermedia.

Fecha de vigencia

46 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada.

47 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 4, 5, 8, 11, 12 y 20, eliminó el párrafo 13 y añadió los párrafos 8A y 11A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

48 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó el párrafo 16(i). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo.

49 El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010 modificó los párrafos 15, 27, 35 y 36, añadió los párrafos 15A a 15C y 16A y eliminó los párrafos 16 a 18. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

50 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 16A(j). Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

51 *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 8, 8A, 11A y 20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).

52 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011,* emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

53 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

54 *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

55 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 15B y 16A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

56 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

57 *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite la aplicación anticipada de esa modificación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

58 *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 24. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, *emitida en 2018 modificó los párrafo 31 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por* Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. *Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 34 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8* Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. *Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a la NIC 34 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 36
Deterioro del Valor de los Activos

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:**

(a) inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*);

(b) activos de contratos y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*;

(c) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);

(d) activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);

(e) activos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

(f) propiedades de inversión que se midan según su valor razonable (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*);

(g) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* que se midan según su valor razonable menos los costos de disposición;

(h) costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*; y

(i) activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuadas.*

3 Esta Norma no es de aplicación a los inventarios, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requisitos para su reconocimiento y medición.

4 Esta Norma se aplica a los activos financieros clasificados como:

(a) subsidiarias, según se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;

(b) asociadas, según se definen en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y

(c) negocios conjuntos, tal como se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.

Para el deterioro del valor de otros activos financieros, véase la NIIF 9.

5 Esta Norma no es aplicable a los activos financieros que se encuentren en el alcance de la NIIF 9, a las propiedades de inversión que se midan según su valor razonable dentro del alcance de la NIC 40, o a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan a su valor razonable menos los costos de venta, dentro del alcance de la NIC 41. Sin embargo, esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revaluado (es decir, valor razonable en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación acumulada posterior y pérdida por deterioro de valor acumulada posterior) de acuerdo con otras NIIF, como el modelo de revaluación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles*. La única diferencia entre el valor razonable de un activo y su valor razonable menos los costos de disposición es el costo incremental directo atribuible a la disposición del activo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Si los costos de disposición son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.

(b) [eliminado]

(c) Si los costos de disposición no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de disposición del activo revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, el activo revaluado verá deteriorado su valor, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los requerimientos de la revaluación, una entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

Definiciones

6 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

***Activos comunes de la entidad* son activos, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.**

***Costos de disposición* son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.**

***Depreciación (amortización)* es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.[1]**

***Importe depreciable* de un activo es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.**

***Importe en libros* es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que se refieran al mismo.**

***Importe recuperable* de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.**

***Pérdida por deterioro del valor* es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.**

Una *unidad generadora de efectivo* es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

***Valor en uso* es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

***Vida útil* es:**

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Identificación de un activo que podría estar deteriorado

7 En los párrafos 8 a 17 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término "activo", pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

1 En el caso de activos intangibles o plusvalía, el término amortización es generalmente usado en lugar de depreciación. Pero ambos términos tienen el mismo significado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término "un activo", pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

(b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía.

(c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término "un activo", pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía en los párrafos 124 y 125.

(d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 134 a 137 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

8 El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 12 a 14 se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliese alguno de esos indicadores, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por lo descrito en el párrafo 10, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

9 La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

10 Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:

(a) comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

(b) comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

11 La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

12 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

(a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado incrementos que probablemente afecten a la tasa de

descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

(d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

(e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.[2]

(g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Dividendos procedentes de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas

(h) Para una inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, el inversor reconoce un dividendo procedente de la inversión y existe evidencia de que:

(i) el importe en libros de la inversión en los estados financieros separados supera el importe en libros en los estados financieros consolidados de los activos netos de la entidad en que se ha invertido, incluyendo la plusvalía asociada; o

(ii) el dividendo supera el resultado integral total de la subsidiaria, negocio conjunto o asociada en el periodo en que éste se ha declarado.

13 La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso de la plusvalía, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14 La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

(a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

(b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

(c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

(d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

15 Como se indica en el párrafo 10, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso, así como de la plusvalía. Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 10, el concepto de materialidad o importancia relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 12.

16 Como ilustración de lo indicado en el párrafo 15, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

(a) Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de estas tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las

---

2 Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo de activos para su disposición que se ha clasificado como mantenido para la venta) se excluirá del alcance de esta Norma y se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicada para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.

(b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

(i) Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos de actividades ordinarias para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado); o

(ii) Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro del valor que sea significativo.

17 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe recuperable

18 Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso. Los párrafos 19 a 57 establecen los requerimientos para la medición del importe recuperable. En ellos se utiliza el término "activo", pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

19 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no sufriría un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

20 Sería posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, incluso si no existe un precio cotizado en un mercado activo para un activo idéntico. Sin embargo, en ocasiones no es posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del precio que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

21 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de disposición, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

22 El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 65 a 103), a menos que:

(a) el valor razonable del activo menos los costos de disposición sea mayor que su importe en libros; o

(b) se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición, y este último importe pueda ser medido.

23 En algunos casos, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma.

Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

24 El párrafo 10 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes

más detallados del importe recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

(b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

(c) que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos de disposición

25 a 27 [Eliminado]

28 Los costos de disposición, diferentes de aquellos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al medir el valor razonable menos los costos de disposición. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NIC 19) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la disposición de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo.

29 En ocasiones, la disposición de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de disposición del conjunto formado por el activo y el pasivo. En el párrafo 78 se explica cómo tratar tales casos.

Valor en uso

30 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

(a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;

(b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;

(c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;

(d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

31 La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

(a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y

(b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

32 Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) del párrafo 30 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, el promedio ponderado de todos los posibles resultados. En el Apéndice A se proporcionan guías adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor presente en la determinación del valor en uso de un activo.

Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

33 Al medir el valor en uso una entidad:

(a) Basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.

(b) Basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

(c) Estimará las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

34 La gerencia evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La gerencia se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores, que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

35 Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o pronósticos financieros que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o pronósticos más recientes, para un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o pronósticos para un periodo mayor de cinco años, siempre que esté segura de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.

36 Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.

37 Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa promedio de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en que el activo se utiliza.

38 Al usar información de presupuestos o pronósticos, una entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la gerencia sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

39 **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:**

(a) **proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;**

(b) **proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y**

(c) **los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil.**

40 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si la tasa de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

41 Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquellas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.

42 Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.

43 Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como cuentas por cobrar); y

(b) pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones).

44 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

(a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

(b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

45 Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor en uso no reflejará:

(a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o

(b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de dichas salidas de efectivo.

46 Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto es un cambio significativo en la actividad llevada a cabo por la entidad o en la manera en que está gestionada. En la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes,* se especifica cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

47 Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

(a) al determinar el valor en uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de flujos de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y pronósticos más recientes aprobados por la gerencia); y

(b) sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37.

En el Ejemplo 5 se ilustra el efecto de una reestructuración futura en los cálculos del valor en uso.

48 Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el desempeño del activo, las estimaciones de flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos asociados con las salidas de efectivo (véase el ejemplo ilustrativo 6).

49 Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

50 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o

(b) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

51 Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que la tasa de descuento se determina antes de impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto a las ganancias.

52 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la disposición de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la disposición.

53 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la disposición de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

(a) La entidad ha utilizado precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquellas en las que el activo será utilizado.

(b) La entidad ha ajustado esos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios futuros específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la disposición por del activo.

53A El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja los supuestos que participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo. En contraste, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no son aplicables a entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en la medida en que no estarían disponibles con generalidad para los participantes de mercado:

(a) valor adicional proveniente de la agrupación de activos (tales como la creación de una cartera de propiedades de inversión en localizaciones diferentes);

(b) sinergias entre el activo que está siendo medido y otros activos;

(c) los derechos o restricciones legales que sólo son específicos del propietario actual del activo; y

(d) beneficios o gravámenes fiscales que son específicos del propietario actual del activo.

Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

54 Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuada para esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Tasa de descuento

55 La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

(a) el valor temporal del dinero; y

(b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

56 Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo es el desempeño que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo. Esta tasa de descuento se estimará a partir de la tasa implícita en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el costo promedio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. No obstante, la tasa de descuento empleada para determinar el valor en uso de un activo no reflejará los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

57 Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. En el Apéndice A se incluyen guías adicionales sobre la estimación de la tasa de descuento en estas circunstancias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

58 En los párrafos 59 a 64 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y la plusvalía se abordan en los párrafos 65 a 108.

59 **El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.**

60 **La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**

61 Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en otro resultado integral, en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo. Esta pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo.

62 **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.**

63 **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.**

64 Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12 (véase el ejemplo ilustrativo 3).

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía

65 Los párrafos 66 a 108 y el Apéndice C establecen los requerimientos para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos, para determinar el importe en libros de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía y para reconocer las pérdidas por deterioro del valor que les correspondan.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo

66 **Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).**

67 El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

(a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de disposición (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

(b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo
Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las operaciones en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina. *No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor en uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.*

68 Como se define en el párrafo 6, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al citado activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios profesionales. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Ejemplo
Una entidad de autobuses presta servicios a un municipio bajo contrato, que le exige determinados servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas. *Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo de cada ruta es la entidad en su conjunto.*

69 Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la gerencia adopta las decisiones de continuar o disponer de los activos y operaciones de la entidad. El ejemplo ilustrativo 1 proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.

70 **Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:**

(a) **entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y**

(b) **las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.**

71 Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en presupuestos o pronósticos financieros que se relacionen con tal unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si

los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

72 **Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un periodo a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.**

73 Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que los tipos de activos que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 130 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

74 El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición de la unidad y su valor en uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 19 a 57 al término "activo" se entenderán hechas a la "unidad generadora de efectivo".

75 **El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.**

76 El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

(a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y

(b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costos de disposición, así como el valor en uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véanse los párrafos 28 y 43).

77 Cuando se agrupen los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar las corrientes relevantes de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión. Este podría ser el caso de la plusvalía o de los activos comunes de la entidad, como la sede social. En los párrafos 80 a 103 se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

78 Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la disposición de la citada unidad obligase al comprador a asumir un pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costos de disposición (o el flujo de efectivo estimado procedente de la disposición al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la disposición. Para llevar a cabo una adecuada comparación entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad como su importe en libros.

Ejemplo
Una entidad opera una mina en cierto país, donde la legislación exige que los propietarios rehabiliten los terrenos cuando finalicen las operaciones mineras. El costo de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la operación comenzara. Por eso, se ha reconocido una provisión para cubrir los costos de reposición desde el momento en que se extrajo la tierra. El importe de la provisión se ha reconocido como parte del costo de la mina, y se está amortizando a lo largo de la vida útil de la misma. El importe en libros de la provisión por los costos de rehabilitación es de 500 u.m.,[(a)] que es igual al valor presente de los costos de rehabilitación.

Ejemplo
La entidad está comprobando el posible deterioro del valor de la mina. La unidad generadora de efectivo de la mina es la propia mina en su conjunto. La entidad ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de 800 u.m. Este precio refleja el hecho de que el comprador asumirá la obligación de rehabilitar los terrenos. Los costos de disposición de la mina son insignificantes. El valor en uso de la mina es aproximadamente 1.200 u.m., excluyendo los costos de rehabilitación. El importe en libros de la mina es de 1.000 u.m. *El valor razonable menos los costos de disposición de la unidad generadora de efectivo es de 800 u.m. En este importe se ha considerado el impacto de los costos de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor en uso de la unidad generadora de efectivo se determinará después de considerar los costos de la rehabilitación, y se estima en un importe de 700 u.m. (1.200 u.m. menos 500 u.m.). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500 u.m., igual al importe en libros de la mina (1.000 u.m.) menos el importe en libros de la provisión para costos de rehabilitación (500 u.m.). En consecuencia, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo excede a su importe en libros.* (a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

79 Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

Plusvalía

Distribución de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo

80 **A efectos de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía:**

(a) representará el nivel más bajo, dentro de la entidad, al que se controla la plusvalía a efectos de gestión interna; y

(b) no será mayor que un segmento de operación, según se define en el párrafo 5 de la NIIF 8 *Segmentos de Operación* antes de la agregación.

81 La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. La plusvalía no genera flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces, la plusvalía no puede ser asignada con criterios que no sean arbitrarios a las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo al que, dentro de la entidad, se controla la plusvalía a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un número de unidades generadoras de efectivo con las que se relaciona la plusvalía, pero no puede ser distribuida entre ellos. Las referencias contenidas en los párrafos 83 a 99 y en el Apéndice C a las unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía deben entenderse también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía.

82 La aplicación de los requisitos del párrafo 80 conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

83 Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía con el propósito de comprobar el deterioro del valor podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía es distribuida de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NIC 21 exige a la entidad distribuir la plusvalía a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar

el deterioro del valor de la plusvalía al mismo nivel, a menos que también se controle la plusvalía a ese nivel a efectos de gestión interna.

84 **Si la distribución inicial de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la combinación de negocios tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.**

85 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando la contabilización inicial de una combinación de negocios sólo pueda determinarse de forma provisional al final del periodo en que ésta se efectúe, la adquirente:

(a) contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales; y

(b) reconocerá cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales como consecuencia de completar la contabilización inicial, dentro del periodo de medición, el cual no excederá de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía reconocida en la combinación antes del cierre del periodo en el que se efectuó la combinación. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información requerida por el párrafo 133.

86 **Si se ha distribuido la plusvalía a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía asociada a la operación debe ser:**

(a) incluida en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la disposición; y

(b) medida a partir de los valores relativos de la operación dispuesta y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía asociada con la operación dispuesta.

Ejemplo
Una entidad vende por 100 u.m. una operación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte de la plusvalía. La plusvalía distribuida a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m. *Debido a que la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificada o asociada sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, la plusvalía asociada con la operación vendida se medirá sobre la base de los valores relativos de la operación vendida y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento de la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la operación vendida.*

87 **Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad disponga de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía asociada con las unidades reorganizadas.**

Ejemplo
La plusvalía ha sido distribuida previamente a la unidad generadora de efectivo A. La plusvalía atribuida a la unidad A no puede ser identificada ni asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D. *Debido a que la plusvalía atribuida a A no puede ser identificada o asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía

88 **Cuando, según se determina en el párrafo 81, la plusvalía se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no haya podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.**

89 Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 88, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 10 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90 **Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluyendo la plusvalía, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.**

91 a 95 [Eliminado]

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

96 **La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha cada año. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.**

97 **Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga la plusvalía, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía.**

98 En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuida plusvalía, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía.

99 **Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:**

(a) **los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;**

(b) **el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y**

(c) **basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad**

de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad es remota.

Activos comunes de la entidad

100 Los activos comunes de la entidad incluyen activos del grupo o de las divisiones, como el edificio que constituye la sede social de la entidad o de una de las divisiones, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la entidad. La estructura de la entidad es la que determina si un activo en particular cumple la definición de esta Norma de activo común de la entidad, para una unidad generadora de efectivo en particular. Las características distintivas de los activos comunes son que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.

101 Puesto que los activos comunes de la entidad no generan entradas de efectivo de forma separada, el importe recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la gerencia haya decidido disponer de él. Como consecuencia de esto, si existiera algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades generadoras, a la que pertenezca dicho activo común, y se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad o grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

102 Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la entidad identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Si una parte del importe en libros de un activo común de la entidad:

(a) Puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a esa unidad, la entidad comparará el importe en libros de la unidad, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

(b) No puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a la unidad, la entidad:

(i) comparará el importe en libros de la unidad, excluyendo los activos comunes a la entidad, con su importe recuperable y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104;

(ii) identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo que incluya a la unidad generadora que se esté considerando y al cual el importe en libros de los activos comunes de la entidad puede ser distribuido sobre una base razonable y uniforme; y

(iii) comparará el importe en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad atribuido a ese grupo de unidades, con el importe recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

103 En el ejemplo ilustrativo 8 se ilustra la aplicación de los anteriores requisitos a los activos comunes de la entidad.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

104 Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

(a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

(b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60.

105 Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

(a) su valor razonable menos los costos de disposición (si se pudiese medir);

(b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

106 Si fuera impracticable estimar el importe recuperable de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario de la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad que sean diferentes de la plusvalía, puesto que todos estos activos de la unidad generadora de efectivo operan conjuntamente.

107 Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 67):

(a) se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de disposición y el valor que le corresponda tras la distribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 104 y 105; y

(b) no se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de disposición del activo fuese inferior a su importe en libros.

Ejemplo
Una máquina ha sufrido una avería, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como lo hacía antes. El valor razonable menos los costos de venta de la máquina es menor que su importe en libros. La máquina no genera entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye a la máquina y que genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de las entradas de efectivo generadas por otros activos es la línea de producción en la que se encuentra instalada. El importe recuperable de la línea de producción en conjunto, muestra que ésta no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Hipótesis 1: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar la máquina. *El importe recuperable de la máquina, individualmente considerada, no puede estimarse, puesto que el valor en uso de la misma:* *(a) puede ser diferente de su valor razonable menos los costos de disposición; y* *(b) puede determinarse sólo para la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la citada máquina (la línea de producción).* *La línea de producción no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Por ello, no se reconocerá deterioro del valor alguno para la máquina. No obstante, la entidad podría necesitar reconsiderar el periodo previsto para su depreciación o el método seguido para calcular la misma. Es posible que sea necesario fijar un periodo de depreciación menor, o un método de depreciación más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta a la máquina o los patrones de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos derivados del elemento.* Hipótesis 2: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar la máquina en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados de la utilización continuada del elemento, hasta su disposición, son insignificantes. *Puede estimarse que el valor en uso de la máquina está muy cercano a su valor razonable menos los costos de disposición. Por tanto, el importe recuperable de la máquina puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que pertenece (es decir, la línea de producción). Puesto que el valor razonable menos los costos de disposición de la máquina es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el elemento.*

108 Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 104 y 105, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, fuera requerido por otra NIIF.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

109 En los párrafos 110 a 116 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En ellos se utiliza el término "activo", pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía en los párrafos 124 y 125.

110 La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

111 Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

(a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha aumentado significativamente durante el periodo.

(b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado disminuciones que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

Fuentes internas de información

(d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

(e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

112 Los indicios de potenciales reducciones de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 111 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 12.

113 Si existieran indicios de que una pérdida por deterioro del valor, reconocida para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual podrían necesitar ser revisados y ajustados de acuerdo con la NIIF que sea aplicable al activo, incluso si no se revirtiera la pérdida por deterioro del valor para dicho activo.

114 Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.

115 La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 130 exige a la entidad identificar los cambios en las estimaciones que han producido el incremento en el potencial estimado de servicio. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

(a) un cambio en la base del importe recuperable (es decir, cuando el importe recuperable se base en el valor razonable menos los costos de disposición o en el valor en uso);

(b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor en uso, un cambio en la cuantía o en el calendario de los flujos de efectivo futuros estimados, o en la tasa de descuento; o

(c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos de disposición, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costos de disposición.

116 El valor en uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al *momento* presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina "reversión del proceso de descuento"), incluso si el importe recuperable del activo llega a ser mayor que su importe en libros.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

117 El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

118 Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la NIIF aplicable al activo.

119 La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo estuviera registrado según su importe revaluado, siguiendo otra NIIF (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra NIIF.

120 Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación de ese activo. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.

121 Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

122 El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía, de forma proporcional al importe en libros de esos activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 119.

123 Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 122, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:

(a) su importe recuperable (si pudiera determinarse); y

(b) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía

124 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

125 La NIC 38 *Activos Intangibles* prohíbe el reconocimiento de una plusvalía generada internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía adquirida.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

126 La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

(a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

(b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en que tales reversiones estén incluidas.

(c) El importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en otro resultado integral durante el periodo.

(d) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocido en otro resultado integral durante el periodo.

127 Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.

128 La información exigida por el párrafo 126 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NIC 16.

129 Una entidad que presente información segmentada de acuerdo con la NIIF 8 revelará lo siguiente para cada uno de los segmentos sobre los que debe informar:

(a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, tanto en el resultado del periodo como en otro resultado integral durante el periodo.

(b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado y en otro resultado integral durante el periodo.

130 Una entidad revelará la siguiente información, para un activo individual (incluyendo la plusvalía) o una unidad generadora de efectivo, para la cual se ha reconocido o revertido una pérdida por deterioro del valor durante el periodo:

(a) Los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.

(b) El importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.

(c) Para cada activo individual:

(i) la naturaleza del activo; y

(ii) si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIIF 8, el segmento principal al que pertenece el activo.

(d) Para cada unidad generadora de efectivo:

(i) una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo, si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIIF 8);

(ii) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIIF 8, por cada segmento sobre el que se debe informar; y

(iii) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

(e) El importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) y si el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) es el valor razonable menos los costos de disposición o su valor en uso.

(f) Si el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición, la entidad revelará la información siguiente:

(i) el nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NIIF 13) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor del valor razonable del activo (unidad

generadora de efectivo) (sin considerar si son observables los "costos de disposición");

(ii) para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de las técnicas de valoración utilizadas en la medición del valor razonable menos los costos de disposición. Si hubiera habido un cambio en la técnica de valoración, la entidad revelará dicho cambio y las razones para realizarlo; y

(iii) para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, cada suposición clave en que la gerencia ha basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Las suposiciones clave son aquellas a las que el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) es más sensible. La entidad también revelará las tasas de descuento utilizadas en la medición actual y la medición anterior si el valor razonable menos los costos de disposición se mide utilizando una técnica de valor presente.

(g) En el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.

131 La entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 130:

(a) Las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

(b) Los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

132 Se aconseja a la entidad que revele información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe recuperable de los activos (o de las unidades generadoras de efectivo). No obstante, el párrafo 134 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

133 Si, de acuerdo con el párrafo 84, alguna parte de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) al final del periodo sobre el que se informa, se revelarán tanto el importe de la plusvalía no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas

134 La entidad revelará la información requerida en los apartados (a) a (f) para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se haya atribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad:

(a) El importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades).

(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

(c) La base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición).

(d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:

(i) Cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

(iv) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica.

(v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de disposición, la técnica de valoración empleada para medir el valor razonable menos los costos de disposición. No se requiere que una entidad proporcione la información a revelar requerida por la NIIF 13. Si el valor razonable menos los costos de disposición no se miden utilizando un precio cotizado para una unidad idéntica (grupo de unidades), una entidad revelará la siguiente información:

(i) Cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son coherentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(iiA) El nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NIIF 13) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor razonable (sin considerar la observabilidad de los "costos de disposición").

(iiB) Si se hubiera producido un cambio en la técnica de valoración, la entidad revelará la naturaleza de ese cambio y las razones para haberlo realizado.

Si el valor razonable menos los costos de disposición se miden utilizando las proyecciones de los flujos de efectivo descontados, una entidad revelará la siguiente información:

(iii) El periodo en el que la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo.

(iv) La tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujo de efectivo.

(v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

(f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) el valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

135 Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

(a) La suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).

(b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).

(c) Una descripción de las hipótesis clave.

(d) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) el valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

136 Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 ó 99, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

137 El ejemplo ilustrativo 9 muestra la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

138 [Eliminado]

139 Una entidad aplicará esta Norma:

(a) a la plusvalía y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

(b) los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

140 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 139 que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 139. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 38 (revisada en 2004).

140A La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 61, 120, 126 y 129. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

140B La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 65, 81, 85 y 139, eliminó los párrafos 91 a 95 y 138 y añadió el Apéndice C. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

140C El párrafo 134(e) fue modificado por el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

140D *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y NIC 27), emitido en mayo de 2008, añadió el párrafo 12(h). Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicara las modificaciones correspondientes de los párrafos 4 y 38A de la NIC 27 a periodos anteriores, aplicará al mismo tiempo, la modificación del párrafo 12(h).

140E *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó el párrafo 80(b). Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

140F [Eliminado]

140G [Eliminado]

140H La NIIF 10 y la NIIF 11, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 4, el encabezamiento sobre el párrafo 12(h) y el párrafo 12(h). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 10 y la NIIF 11.

140I La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 y 134, eliminó los párrafos 25 a 27 y añadió el párrafo 53A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

140J En mayo de 2013, se modificaron los párrafos 130 y 134, y el encabezamiento sobre el párrafo 138. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esas modificaciones a periodos (incluyendo periodos comparativos) en los que no se aplique la NIIF 13.

140K [Eliminado]

140L La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

140M La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 2, 4 y 5 y eliminó los párrafos 140F, 140G y 140K. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de la NIC 36 (aprobada en 1998)

141 Esta Norma reemplaza a la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (emitida en 1998).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Utilización de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso

Este apéndice es parte integrante de la Norma. En él se suministran guías para utilizar las técnicas de valor presente en la determinación del valor en uso. Aunque en la guía se usa el término "activo", es igualmente de aplicación a grupos de activos que formen una unidad generadora de efectivo.

Los componentes de la medición del valor presente

A1 Los siguientes elementos, tomados conjuntamente, captan las diferencias económicas entre activos:

(a) una estimación de los flujos de efectivo futuros, o en casos más complejos, de las series de flujos de efectivo que la entidad espere obtener del activo;

(b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de esos flujos de efectivo futuros;

(c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;

(d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, algunos de los cuales no son identificables (como la iliquidez), que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

A2 Este Apéndice contrasta dos enfoques para calcular el valor presente, cualquiera de ellos se puede aplicar, dependiendo de las circunstancias, para estimar el valor en uso de un activo. Bajo el enfoque "tradicional", los ajustes correspondientes a los factores (b) a (e), descritos en el párrafo A1, se recogen de forma implícita en la tasa de descuento. Bajo el enfoque del "flujo de efectivo esperado", los factores (b), (d) y (e) causan ajustes para alcanzar unos flujos de efectivo esperados que se ajusten al riesgo. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de los flujos de efectivo futuros, el resultado final deberá reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, a través del promedio ponderado de todos los resultados posibles.

Principios generales

A3 Las técnicas empleadas para estimar los flujos de efectivo futuros y la tasa de interés variarán de una situación a otra, dependiendo de las circunstancias que rodeen al activo en cuestión. No obstante, los principios generales siguientes guían cualquier aplicación de las técnicas de valor presente en la medición de activos:

(a) Las tasas de interés, utilizadas para descontar los flujos de efectivo, reflejarán hipótesis que sean uniformes con las inherentes a los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis puede ser tenido en cuenta dos veces o bien ignorado. Por ejemplo, podría aplicarse una tasa de descuento del 12 por ciento a los flujos de efectivo contractuales de un préstamo concedido. Esa tasa refleja las expectativas sobre los futuros incumplimientos de préstamos con características particulares. Esa misma tasa del 12 por ciento no debería ser usada para descontar flujos de efectivo esperados, ya que dichos flujos de efectivo ya reflejan las hipótesis sobre futuros incumplimientos que se asumen.

(b) Los flujos de efectivo estimados y las tasas de descuento deben estar libres de sesgo y de otros factores no relacionados con el activo en cuestión. Por ejemplo, la sobreestimación deliberada de los flujos de efectivo netos estimados, con el fin de aparentar rentabilidad futura de un activo, introduce un sesgo en la medición.

(c) Los flujos de efectivo estimados o las tasas de descuento deben ser reflejo del rango de los resultados posibles, pero no del desenlace más probable, ni tampoco del importe máximo o mínimo posible.

Enfoques tradicional y del flujo de efectivo esperado para el valor presente

Enfoque tradicional

A4 Las aplicaciones contables del valor presente han usado tradicionalmente un único conjunto de flujos de efectivo estimados, y una única tasa de descuento, descrita a menudo como "la tasa que corresponde al riesgo". En efecto, el enfoque tradicional asume por convención que una única tasa de interés puede incorporar todas las

expectativas sobre los flujos de efectivo futuros, así como la prima de riesgo adecuada. En consecuencia, el enfoque tradicional pone mayor énfasis en la selección de la tasa de descuento.

A5 En algunas circunstancias, tales como aquellas en las que pueden observarse activos comparables en el mercado, el enfoque tradicional es relativamente fácil de aplicar. Para activos con flujos de efectivo contractuales, resulta uniforme con la manera en que los participantes en el mercado describen los activos, como cuando dicen "un bono al 12 por ciento".

A6 Sin embargo, el enfoque tradicional puede no resultar adecuado para tratar algunos problemas complejos de medición, tales como la medición de activos no financieros, en los que no exista mercado ni para la partida ni para otros elementos comparables. La correcta búsqueda de la "tasa que corresponde al riesgo" exige analizar, al menos, dos elementos: el activo que se puede encontrar en el mercado y tiene una tasa de interés observable y el activo que está siendo medido. La tasa de descuento adecuada para los flujos de efectivo que están siendo medidos, debe inferirse de la tasa de interés observable en ese otro activo. Para hacer esa inferencia, las características de los flujos de efectivo del otro activo deben ser similares a aquellas inherentes al activo que está siendo objeto de medición. En consecuencia, el evaluador debe hacer lo siguiente:

(a) identificar el conjunto de flujos de efectivo que se van a descontar;

(b) identificar otro activo en el mercado que aparente tener características similares en sus flujos de efectivo;

(c) comparar los conjuntos de flujos de efectivo de los dos elementos, para asegurarse de que son similares (por ejemplo, ¿ambos son flujos de efectivo contractuales, o uno es contractual y el otro es un flujo de efectivo estimado?);

(d) evaluar si existe un componente en uno de los elementos que no está presente en el otro (por ejemplo, ¿la liquidez de uno es menor que la del otro?); y

(e) evaluar si es probable que ambos conjuntos de flujos de efectivo se comporten (esto es, varíen) de un modo similar ante un cambio en las condiciones económicas.

Enfoque del flujo de efectivo esperado

A7 El enfoque del flujo de efectivo esperado es, en algunas situaciones, una herramienta de medición más efectiva que el enfoque tradicional. En el desarrollo de la medición, el enfoque del flujo de efectivo esperado emplea todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo, en lugar de un único flujo de efectivo más probable. Por ejemplo, un flujo de efectivo podría ser de 100 u.m., 200 u.m. ó 300 u.m., con probabilidades del 10, 60 y 30 por ciento, respectivamente. El flujo de efectivo esperado es de 220 u.m. El enfoque del flujo de efectivo esperado difiere del enfoque tradicional al centrarse en el análisis directo de los flujos de efectivo en cuestión y en pronunciamientos más explícitos sobre las hipótesis empleadas en la medición.

A8 El enfoque del flujo de efectivo esperado permite también usar las técnicas del valor presente cuando la distribución temporal de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre. Por ejemplo, un flujo de efectivo de 1000 u.m. podría recibirse en uno, dos o tres años con probabilidades del 10 por ciento, 60 por ciento y 30 por ciento, respectivamente. El siguiente ejemplo muestra el cálculo del valor presente esperado en esa situación.

Valor presente de 1.000 u.m. en 1 año al 5%	952,38 u.m.	
Probabilidad	10,00%	95,24 u.m.
Valor presente de 1.000 u.m. en 2 años al 5,25%	902,73 u.m.	
Probabilidad	60,00%	541,64 u.m.
Valor presente de 1.000 u.m. en 3 años al 5,50%	851,61 u.m.	
Probabilidad	30,00%	255,48 u.m.
Valor presente esperado		892,36 u.m.

A9 El valor presente esperado de 892,36 u.m. difiere de la noción tradicional de la mejor estimación de 902,73 u.m. (que corresponde a la probabilidad del 60 por ciento). El cálculo del valor presente tradicional, aplicado a este ejemplo, requiere una decisión sobre cuál de los posibles calendarios de aparición en el tiempo de los flujos de efectivo se emplea y, de acuerdo con ello, no reflejaría las probabilidades de otros posibles calendarios de aparición de los flujos. Esto es debido a que la tasa de descuento, dentro del cálculo del valor presente tradicional, no puede reflejar las incertidumbres sobre la distribución temporal.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A10 El empleo de probabilidades es un elemento esencial del enfoque del flujo de efectivo esperado. Algunos se cuestionan si la asignación de probabilidades a las estimaciones altamente subjetivas sugiere una precisión mayor de la que, en realidad, existe. Sin embargo, la adecuada aplicación del enfoque tradicional (como se describe en el párrafo A6) requiere la misma estimación y subjetividad sin darse la transparencia de cálculo que tiene el enfoque del flujo de efectivo esperado.

A11 Muchas de las estimaciones desarrolladas en la práctica actual ya incorporan, informalmente, los elementos del flujo de efectivo esperado. Además, los contables, a menudo, se enfrentan a la necesidad de medir un activo utilizando información limitada acerca de las probabilidades de los posibles flujos de efectivo. Por ejemplo, un contable podría encontrarse ante las siguientes situaciones:

(a) El importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., sin que ningún importe dentro del rango sea más probable que cualquier otro. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es de 150 u.m. [(50 + 250) /2].

(b) El importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., siendo el importe más probable 100 u.m. Sin embargo, las probabilidades asociadas a cada importe son desconocidas. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es 133,33 u.m. [(50 + 100 + 250) /3].

(c) El importe estimado será 50 u.m. (con el 10 por ciento de probabilidad), 250 u.m. (con el 30 por ciento de probabilidad), ó 100 u.m. (con el 60 por ciento de probabilidad). A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es 140 u.m. [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)].

En cada caso, el flujo de efectivo estimado esperado proporcionará, con toda probabilidad, una mejor estimación del valor en uso que los importes mínimo, más probable o máximo tomados de forma aislada.

A12 La aplicación del enfoque del flujo de efectivo esperado está sujeta a la restricción costo-beneficio. En algunos casos, una entidad podría tener acceso a muchos datos y podría ser capaz de desarrollar múltiples escenarios de flujos de efectivo. En otros casos, la entidad no podría obtener más que una idea o pronunciamiento general sobre la variabilidad de los flujos de efectivo, sin incurrir en costos sustanciales. La entidad necesita equilibrar el costo de obtener información adicional comparándolo con la relevancia adicional que tal información proporcionará a la medición.

A13 Algunos mantienen que las técnicas del flujo de efectivo esperado son inadecuadas para la medición de un elemento individual o para un elemento con un número limitado de posibles resultados. Los partidarios de esta opinión exponen el ejemplo de un activo con dos posibles resultados: un 90 por ciento de probabilidad de que el flujo de efectivo sea 10 u.m. y un 10 por ciento de probabilidad de que sea 1.000 u.m. Observan que el flujo de efectivo esperado en ese ejemplo es 109, y critican ese resultado, por considerar que no es representativo de ninguno de los importes que podrían, en última instancia, ser pagados.

A14 Afirmaciones como la expuesta en el párrafo anterior sólo reflejan el desacuerdo implícito con el objetivo de medición. Si el objetivo es la acumulación de costos en los que se va a incurrir, el flujo de efectivo esperado podría no producir una estimación fiable y realista de los costos esperados. Sin embargo, esta Norma se ocupa de la medición del importe recuperable de un activo. El importe recuperable del activo, en el ejemplo anterior, probablemente no será 10 u.m., aunque sea el flujo de efectivo más probable. Esto es debido a que la medición de 10 u.m. no incorpora la incertidumbre del flujo de efectivo en la medición del activo. Más bien, el flujo de efectivo incierto se presenta como si fuera un flujo de efectivo cierto. Ninguna entidad racional vendería un activo con esas características por 10 u.m.

Tasa de descuento

A15 Con independencia del enfoque que la entidad adopte para medir el valor en uso de un activo, la tasa de descuento empleada para descontar los flujos de efectivo no debe reflejar los riesgos que ya han sido tenidos en cuenta para ajustar los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

A16 Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. El propósito es realizar, lo mejor posible, una evaluación de mercado de:

(a) el valor temporal del dinero, para los periodos que transcurran hasta el final de la vida útil del activo; y

(b) los factores (b), (d) y (e) descritos en el párrafo A1, en la medida en que los mismos no hayan sido ya la causa de ajustes para la obtención de los flujos de efectivo estimados.

A17 Como punto de partida al hacer tal estimación, la entidad podría tener en cuenta las siguientes tasas:

(a) el costo promedio ponderado del capital, determinado empleando técnicas tales como el Modelo de Precios de los Activos Financieros;

(b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y

(c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

A18 No obstante, esas tasas deben ser ajustadas:

(a) para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y

(b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

Deben considerarse riesgos tales como el riesgo-país, el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de precio.

A19 La tasa de descuento es independiente de la estructura de capital de la entidad y del modo en que la entidad financie la compra del activo, lo que es debido a que los flujos futuros de efectivo esperados que se derivan del activo no dependen del modo en que la entidad financie la compra de dicho activo.

A20 El párrafo 55 exige que la tasa de descuento empleada sea antes de impuestos. En consecuencia, cuando la base usada para estimar la tasa de descuento sea después de impuestos, esa base se ajustará para reflejar una tasa antes de impuestos.

A21 Una entidad utilizará normalmente una única tasa de descuento para la estimación del valor en uso de un activo. No obstante, la entidad empleará distintas tasas de interés para diferentes periodos futuros, siempre que el valor en uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para diferentes periodos, o a la estructura de plazos de las tasas de interés.

Apéndice B
Modificación a la NIC 16

[Modificación no aplicable a la parte normativa]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

C1 De acuerdo con la NIIF 3 (revisada en 2008) la adquirente mide y reconoce la plusvalía a partir de la fecha de la adquisición como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

(a) Suma de:

(i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y

(iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.

(b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Asignación de la plusvalía

C2 El párrafo 80 de esta Norma requiere que la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuya entre cada unidad generadora de efectivo de la adquirente, o grupos de unidades generadoras de efectivo de ésta, de los que se esperen beneficios derivados de sinergias de la combinación, independientemente de si otros activos o pasivos de la adquirida se asignan a dichas unidades o grupos de unidades. Es posible que algunas sinergias que procedan de una combinación de negocios se asignen a una unidad generadora de efectivo en la que la participación no controladora no tenga participación.

Comprobación del deterioro de valor

C3 La comprobación del deterioro de valor conileva la comparación del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo con el importe en libros de ésta.

C4 Cuando una entidad mide las participaciones no controladoras como su participación proporcional en los activos identificables netos de una subsidiaria en la fecha de la adquisición y no por su valor razonable, la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras se incluirá en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo relacionada pero no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la controladora. Debido a ello, una entidad incrementará el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad, para incluir la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras. Este importe en libros ajustado se comparará con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si ésta se ha deteriorado.

Asignación de una pérdida por deterioro del valor

C5 El párrafo 104 requiere que cualquier pérdida por deterioro de valor identificada se asigne en primer lugar a reducir el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad.

C6 Cuando una subsidiaria, o parte de ella, con una participación no controladora sea en sí misma una unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la controladora y la participación no controladora empleando la misma base con la que se distribuya el resultado.

C7 Cuando una subsidiaria, o parte de ella, con una participación no controladora sea parte de una unidad generadora de efectivo mayor, la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirá entre las partes de la unidad generadora de efectivo que tengan una participación no controladora y las que no la tengan. Las pérdidas por deterioro de valor deben distribuirse entre las partes de la unidad generadora de efectivo sobre la base de:

(a) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; y

(b) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con los activos identificables en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de los activos identificables netos de las partes antes del deterioro de valor. Cualquiera de estos deterioros de valor se distribuirá entre los activos de

las partes de cada unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo incluido en la parte.

En aquellas partes que tengan participaciones no controladoras, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la controladora y la participación no controladora sobre la misma base con que se asignen los resultados.

C8 Si una pérdida por deterioro de valor atribuible a una participación no controladora se relaciona con la plusvalía que no está reconocida en los estados financieros consolidados de la controladora (véase el párrafo C4), ese deterioro de valor no se reconocerá como una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía. En estos casos, como pérdida por deterioro de valor de la plusvalía solo se reconocerá la pérdida por deterioro de valor que se relacione con la plusvalía que se haya asignado a la controladora.

C9 El ejemplo ilustrativo 7 ilustra la comprobación del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 37
Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Alcance

1 **Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:**

(a) **aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas; y**

(b) [eliminado]

(c) **aquellos de los que se ocupe alguna otra Norma.**

2 Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo garantías) que quedan dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.*

3 Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.

4 [Eliminado]

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(a) [eliminado]

(b) el impuesto a las ganancias (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);

(c) arrendamientos (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*). Sin embargo, esta Norma se aplica a los arrendamiento que pasen a ser onerosos antes de la fecha de comienzo del arrendamiento como se define en la NIIF 16. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16 y que han pasado a ser onerosos;

(d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);

(e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4;

(f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*); y

(g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.

6 [Eliminado]

7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término "provisión" se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación, y la pérdida de valor por deterioro de activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 En otras Normas se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. Por consiguiente, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.

9 Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones discontinuadas). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en discontinuación, la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

Definiciones

10 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Una *provisión* es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un *pasivo*[1] es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El *suceso que da origen a la obligación* es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una *obligación legal* es aquella que se deriva de:

(a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);

(b) la legislación; o

(c) otra causa de tipo legal.

Una *obligación implícita* es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un *pasivo contingente* es:

(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:(i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

(ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un *activo contingente* es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un *contrato de carácter oneroso* es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una *reestructuración* es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo:

(a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o

(b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.

[1] La definición de un pasivo en esta Norma no se modificó después de la revisión de la definición de un pasivo en el Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Comparación de las provisiones con otros pasivos

11 Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:

(a) los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y

(b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo, a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente

12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término "contingente" se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación "pasivo contingente" se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.

13 Esta Norma distingue entre:

(a) provisiones – que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y

(b) pasivos contingentes – los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:

(i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

(ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

14 **Debe reconocerse una *provisión* cuando se den las siguientes condiciones:**

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Obligación presente

15 **En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.**

16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En casos excepcionales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. A partir de esa evidencia:

(a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia; y

(b) cuando la probabilidad de que no exista una obligación presente es mayor al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará un pasivo contingente, a menos que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

Suceso pasado

17 El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o

(b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

18 Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del periodo sobre el que se informa.

19 Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar, la entidad tendrá que reconocer los costos por el desmantelamiento de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

20 Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del periodo sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

21 Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado

un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.

22 En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

23 Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma[2] , una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad revelará un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota (véase el párrafo 86).

24 Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable del importe de la obligación

25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

26 En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

Pasivos contingentes

27 **La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**

28 La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

29 Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.

30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido

2 La interpretación del término "probable" en esta Norma como "mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario" no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Activos contingentes

31 **La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.**

32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.

35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

Medición

Mejor estimación

36 **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente .**

37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del periodo sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo
La entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer, hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos. El valor esperado del costo de las reparaciones será: (75% de cero) + (20% de 1 millón) + (5% de 4 millones) = 400.000

40 Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros resultados posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de grandes dimensiones, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.

41 La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12.

Riesgo e incertidumbres

42 **Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.**

43 Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable de lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

44 La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).

Valor presente

45 **Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**

46 Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas al final del periodo sobre el que se informa, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.

47 **La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos para los cuales han sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Sucesos futuros

48 **Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.**

49 Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

50 El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

Disposiciones esperadas de activos

51 **Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**

52 Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma que se refiera al tipo de activo en cuestión.

Reembolsos

53 **En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.**

54 **En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.**

55 En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.

56 En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la entidad hace frente al pasivo recogido en la provisión.

57 En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales costos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.

58 Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Cambios en el valor de las provisiones

59 **Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.**

60 Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo por préstamos.

Aplicación de las provisiones

61 **Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**

62 Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Pérdidas futuras derivadas de las operaciones

63 **No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.**

64 Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.

65 Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Contratos de carácter oneroso

66 **Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.**

67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución , que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.

68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36).

Reestructuración

70 Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caber dentro de la definición de reestructuración:

(a) venta o liquidación de una línea de actividad;

(b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y

(d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.

71 Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

72 **Surge, para la entidad, una obligación implícita por causa de una reestructuración sólo cuando:**

(a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:

(i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;

(ii) las principales ubicaciones afectadas;

(iii) localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;

(iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y

(v) las fechas en las que el plan será implementado; y

(b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.

73 La evidencia de que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

74 Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

75 La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa, no dará lugar a una obligación implícita final del periodo sobre el que se informa, a menos que, antes de esta fecha, la entidad haya:

(a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o

(b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, solo después de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*, si la reestructuración es significativa y no revelar información podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general adoptan a partir de esos estados financieros que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

76 Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la entidad, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.

77 En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.

78 **No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la venta de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido a vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.**

79 Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

80 **La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**

(a) **que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y**

(b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**

81 Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

(a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;

(b) comercialización o publicidad; o

(c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración al final del periodo sobre el que se informa. Estos gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

82 Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.

83 Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

84 **Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:**

(a) **el importe en libros al principio y al final del periodo;**

(b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**

(c) **los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;**

(d) **los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y**

(e) **el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.**

No se requiere información comparativa.

85 **La entidad revelará, para cada clase de provisión, la siguiente información:**

(a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;**

(b) **una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada,**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y

(c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

86 **A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente al final del periodo sobre el que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:**

(a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y

(c) la posibilidad de cualquier reembolso.

87 Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85(a) y (b), y 86(a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a procesos legales.

88 Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad revelará información complementaria exigida por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.

89 **En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.**

90 Es muy importante que la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.

91 **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.**

92 **En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que revelar la información, total o parcial, requerida por los párrafos 84 a 89 perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.**

Disposiciones transitorias

93 **La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias acumuladas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las ganancias acumuladas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho se revelará en las notas.**

94 [Eliminado]

Fecha de vigencia

95 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, revelará este hecho.

96 [Eliminado]

97 [Eliminado]

98 [Eliminado]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

99 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

100 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

101 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 97 y 98. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

102 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

103 [Párrafo no utilizado]*

104 *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 75. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no está por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 38
Activos intangibles

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

2 **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**

(a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;

(b) activos financieros, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); y

(d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*).

(b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).

(c) arrendamientos de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*.

(d) Activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

(e) activos financieros tal como se define en la NIC 32. el reconocimiento y la medición de algunos activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, en la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, y en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

(f) Plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

(g) Costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.

(h) Activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas*.

(i) Activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.

4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

6 Los derechos mantenidos por un arrendatario por acuerdos de concesión o licencia, para elementos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor, dentro del alcance de la presente Norma y que están excluidos del alcance de la NIIF 16.

7 Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

8 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Un *activo*[1] es un recurso:

(a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y

(b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Un *activo intangible* es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

Son *activos monetarios* tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

***Amortización* es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil.**

***Costo* es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.**

***Desarrollo* es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.**

***Importe depreciable* es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.**

***Importe en libros* es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas que se refieran al mismo.**

***Investigación* es todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.**

Una *pérdida por deterioro* es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

***Valor específico para una entidad* es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

[1] La definición de un activo en esta Norma no se modificó después de la revisión de la definición de un activo en el Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Valor residual **de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.**

Vida útil **es:**

(a) **el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo; o**

(b) **el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.**

Activos intangibles

9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

11 La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

12 **Un activo es identificable si:**

(a) **es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o**

(b) **surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**

Control

13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

14 Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

15 Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus

servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización y formación como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia de carácter específico cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y que además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

16 La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Reconocimiento y medición

18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

(a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y

(b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

19 Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan el intercambio de activos intangibles, y los párrafos 48 a 50 el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.

20 La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es más difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a la entidad como un todo. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores —desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente— se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

21 **Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:**

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.

22 La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

23 Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24 Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.

Adquisición separada

25 Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

26 Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

27 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y

(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

28 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;

(b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y

(c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

29 Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:

(a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(b) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

30 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:

(a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y

(b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

32 Cuando el pago de un activo intangible se aplace más allá de los términos normales de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto por intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que se capitalice de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

33 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando se adquiera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 21(b) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

34 De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3 (revisada en 2008), una adquirente reconocerá un activo intangible de la adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la entidad adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

(a) cumpla la definición de activo; y

(b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal.

Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

35 Cuando un activo intangible adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.

36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser separable, pero solo junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.

37 La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos "marca" y "denominación comercial" se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

38 a 41 [Eliminado]

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

42 Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

(a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y

(b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto

se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

43 La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

(a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;

(b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y

(c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

44 En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. De acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, una entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

Permutas de activos

45 Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

46 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

47 En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

48 **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**

49 En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

50 Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor razonable de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor razonable de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de los activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

(a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y

(b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

(a) la fase de investigación; y

(b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos "investigación" y "desarrollo" han sido definidos en esta Norma, los de "fase de investigación" y "fase de desarrollo" tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

54 No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

56 Son ejemplos de actividades de investigación:

(a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;

(b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;

(c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y

(d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

57 Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

(a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) **La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.**

(f) **Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**

58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:

(a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;

(b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;

(c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

(d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.

61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

63 **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**

64 Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66 El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;

(b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

(c) los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

67 Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

(a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;

(b) las ineficiencias identificadas y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal planificado; y

(c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m.,[a] de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre de 20X5). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del periodo, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del proceso productivo, una vez reconocido en el estado de situación financiera.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el costo del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

(a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

Reconocimiento como gasto

68 **Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos,** a menos que:

(a) formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o

(b) la partida sea adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NIIF 3).

69 En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).

(b) Desembolsos por actividades formativas.

(c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo).

(d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

69A Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro, y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad, y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para realizar un anuncio comercial para sus clientes.

70 El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

71 **Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.**

Medición posterior al reconocimiento

72 **La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.**

73 Una clase de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente para evitar revaluaciones selectivas de activos, y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

74 **Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Modelo de revaluación

75 **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se medirá por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.**

76 El modelo de revaluación no contempla:

(a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; o

(b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

77 El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo intangible, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

78 Es poco común la existencia de un mercado activo para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

79 La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

80 Cuando se revalúe un activo intangible, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La amortización acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o

(b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 85 y 86.

81 **Si un activo intangible dentro de una clase de activos intangibles revaluados no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**

82 **Si no pudiera seguir midiéndose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36.

84 Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera medirse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.

85 **Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**

86 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**

87 Cuando se consideren realizados, los superávit de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio pueden ser transferidos directamente a ganancias acumuladas. El importe total de los superávit de revaluación puede realizarse cuando se produzca la disposición del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad; en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Vida útil

88 **Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.**

89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véanse los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

90 Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

(a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;

(b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;

(c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;

(d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;

(e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;

(f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;

(g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y

(h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

91 El término "indefinido" no significa "infinito". La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.

92 Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que a menudo será el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

94 **La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo. La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.**

95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicará que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:

(a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;

(b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y

(c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costos de "renovación" representarán, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

97 **El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.**

98 Pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

98A Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible, habitualmente, refleja factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción puede evitarse solo en circunstancias limitadas:

(a) en las que el activo intangible se expresa como una medida de los ingresos de actividades ordinarias, tal como se describe en el párrafo 98C; o

(b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos del activo intangible están altamente correlacionados.

98B Al elegir un método de amortización apropiado, de acuerdo con el párrafo 98, una entidad podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de la entidad sobre el uso de un activo intangible puede especificar el uso por la entidad de dicho activo intangible como por un número predeterminado de años (es decir, temporal), un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante sirve como punto de partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más cercana el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos.

98C En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea el logro de un umbral de unos ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar puede ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, una entidad podría adquirir una concesión para explorar y extraer oro de una mina de oro. El vencimiento del contrato puede basarse en un importe fijo de ingresos de actividades ordinarias totales a generar por la extracción (por ejemplo, un contrato puede permitir

la extracción de oro de la mina hasta que los ingresos de actividades ordinarias acumulados totales por la venta de oro alcance los doscientos mil millones de u.m.) y no basarse en el tiempo o en una cantidad de oro extraída. En otro ejemplo, el derecho a operar una autopista de peaje podría basarse en un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar a partir de los peajes acumulados cargados (por ejemplo, un contrato podría permitir la operación de la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de peajes generados alcance 100 millones de u.m.). En el caso de que los ingresos de actividades ordinarias hayan sido establecidos como el factor limitativo predominante en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos de actividades ordinarias que se tienen que generar puede ser una base apropiada para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar sobre el cual se vaya a determinar la amortización.

99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*).

Valor residual

100 Se supondrá que el valor residual de un activo intangible con vida útil finita es nulo a menos que:

(a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o

(b) exista un mercado activo (tal como se define en la NIIF 13) para el activo, y:

(i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y

(ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

101 El importe depreciable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.

102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación para la venta de un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

103 El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

104 Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

105 A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.

106 Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada periodo. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia, a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

107 Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.

108 Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros

(a) anualmente, y

(b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la evaluación de la vida útil

109 La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

110 Con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

111 Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro del valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

112 Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

(a) por su disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

113 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo se dé de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 establezca otra cosa, en una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de un activo intangibles es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

115A En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

116 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

General

118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás:

(a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;

(b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;

(c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;

(d) la partida o partidas del estado de resultado integral en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;

(e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:

(i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;

(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);

(iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);

(v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);

(vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;

(vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y

(viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

119 Una clase de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) marcas;

(b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;

(c) programas y aplicaciones informáticas;

(d) concesiones y franquicias;

(e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;

(f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y

(g) activos intangibles en proceso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120 La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en el párrafo 118(e)(iii) a (v).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

(a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;

(b) el método de amortización; o

(c) los valores residuales.

122 Una entidad revelará también:

(a) En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.

(b) Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.

(c) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):

(i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;

(ii) su importe en libros; y

(iii) si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.

(d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.

(e) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

123 Cuando la entidad proceda a describir el factor o factores que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

124 En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:

(a) por clase de activos intangibles:

(i) la fecha efectiva de la revaluación;

(ii) el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y

(iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74; y

(b) el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que proceda de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas.

(c) [eliminado]

125 Puede ser necesaria la agregación de las clases de activos intangibles revaluados en clases de mayor tamaño a efectos de información a revelar. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos intangibles medidos según el modelo del costo junto con otros medidos según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

126 La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo.

127 Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los

tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 126).

Otra información

128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:

(a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y

(b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 *Activos Intangibles* emitida en 1998.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

129 [Eliminado]

130 Una entidad aplicará esta Norma:

(a) para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

(b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

130A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 2 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

130B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 85, 86 y 118(e)(iii). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

130C La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 12, 33 a 35, 68, 69, 94 y 130, eliminó los párrafos 38 y 129, y añadió el párrafo 115A. El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó los párrafos 36 y 37. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones de negocios anteriores. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán a ese periodo, y revelará ese hecho.

130D Se modificaron los párrafos 69, 70 y 98, y se añadió el párrafo 69A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

130E [Eliminado]

130F Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3(e). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

130G La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 y 124, y eliminó los párrafos 39 a 41 y 130E. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

130H *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

130I Una entidad aplicará la modificación realizada por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores,

identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

130J *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38), emitido en mayo de 2014, modificó los párrafos 92 y 98 y añadió los párrafos 98A a 98C. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

130K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

130L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 3, 6, 113 y 114. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Permutas de activos similares

131 La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos fue medida antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

132 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130 que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 (revisada en 2004).

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

133 Esta Norma deroga a la NIC 38 *Activos Intangibles* (emitida en 1998).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 39
Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

1 [Eliminado]

Alcance

2 Esta Norma se aplicará por las entidades a todos los instrumentos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* si, y en la medida en que:

(a) la NIIF 9 permita que se apliquen los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma; y

(b) el instrumento financiero sea parte de una relación de coberturas que cumpla los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con esta Norma.

2A a 7 [Eliminado]

Definiciones

8 Las definiciones de términos de la NIIF 13, la NIIF 9 y la NIC 32 se utilizan en esta Norma con el significado especificado en el Apéndice A de la NIIF 13, Apéndice A de la NIIF 9 y el párrafo 11 de la NIC 32. La NIIF 13, la NIIF 9 y la NIC 32 definen los siguientes términos:

- costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero
- baja en cuentas
- derivado
- método del interés efectivo
- tasa de interés efectivo
- instrumento de patrimonio
- valor razonable
- activo financiero
- instrumento financiero
- pasivo financiero

y suministran guías para la aplicación de esas definiciones.

9 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Definiciones relativas a la contabilidad de coberturas

Un *compromiso en firme* es un acuerdo vinculante para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras especificadas.

***Eficacia de la cobertura* es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura (véanse los párrafos GA105 a GA113 del Apéndice A).**

Un instrumento de cobertura es un derivado designado o bien (solo en el caso de la cobertura del riesgo de tasa de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta designada (los párrafos 72 a 77 y los párrafos GA94 a GA97 del Apéndice A desarrollan la definición de instrumento de cobertura).

Una *partida cubierta* es un activo, un pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero que (a) expone a la entidad al riesgo de cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designada para ser cubierta (los párrafos 78 a 84 y los párrafos GA98 a GA101 del Apéndice A desarrollan la definición de partidas cubiertas).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Una *transacción prevista* es una operación futura anticipada pero no comprometida.

10 a
70 [Eliminados]

Coberturas

71 **Si una entidad aplica la NIIF 9 y no ha elegido como política contable continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma (véase el párrafo 7.2.21 de la NIIF 9), aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas del Capítulo 6 de la NIIF 9. Sin embargo, para una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros, una entidad puede, de acuerdo con el párrafo 6.1.3 de la NIIF 9, aplicar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma en lugar de los de la NIIF 9. En ese caso, la entidad debe también aplicar los requerimientos específicos para la contabilidad de coberturas del valor razonable de una cobertura de cartera de riesgo de tasa de interés (véanse los párrafos 81A, 89A y GA114 a GA132).**

Instrumentos de cobertura

Instrumentos que cumplen los requisitos

72 Esta Norma no limita las circunstancias en las que un derivado puede ser designado como instrumento de cobertura, siempre que se cumplan las condiciones del párrafo 88, salvo en el caso de ciertas opciones emitidas (véase el párrafo GA94 del apéndice A). Sin embargo, un activo o un pasivo financieros que no sean derivados solo pueden designarse como instrumento de cobertura en el caso de cobertura de riesgo en moneda extranjera.

73 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo los instrumentos que involucren a una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo o entidad individual sobre la que se está informando) pueden ser designados como instrumentos de cobertura. Aunque las entidades individuales dentro de un grupo consolidado o las divisiones de una entidad puedan realizar operaciones de cobertura con otras entidades dentro del grupo o divisiones de la entidad, cualquiera de dichas transacciones intragrupo se eliminará en la consolidación. Por ello, estas operaciones de cobertura no cumplen los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados del grupo. Sin embargo, pueden cumplir los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros separados o individuales de entidades individuales dentro del grupo, siempre que sean externos a la entidad individual sobre la que se esté informando.

Designación de instrumentos de cobertura

74 Normalmente existe una única medida del valor razonable para cada instrumento de cobertura en su totalidad, y los factores que causan los cambios en dicho valor son codependientes. Así, una relación de cobertura se designa por la entidad para un instrumento de cobertura en su totalidad. Las únicas excepciones permitidas son:

(a) la separación del valor intrínseco y del valor temporal de un contrato de opción, y la designación como instrumento de cobertura del cambio en el valor intrínseco de una opción, mientras que se excluye el cambio en el valor temporal; y

(b) la separación del componente de interés y el precio de contado en un contrato a término.

Estas excepciones se permiten porque el valor intrínseco en una opción y el valor de la prima de un contrato a término pueden, por lo general, ser medidos de forma separada. Una estrategia de cobertura dinámica que valore tanto el valor intrínseco como el valor temporal de un contrato de opción, puede cumplir con los requisitos para la contabilidad de coberturas.

75 Una proporción de un instrumento de cobertura completo, tal como el 50 por ciento del importe nocional, puede ser designada como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Sin embargo, una relación de cobertura no puede ser designada solo para una parte del periodo durante el cual el instrumento de cobertura permanece emitido.

76 Un instrumento de cobertura único puede ser designado como cobertura de más de una clase de riesgo siempre que (a) los riesgos cubiertos puedan ser identificados claramente; (b) la eficacia de la cobertura puede ser demostrada; y (c) es posible asegurar que existe una designación específica del instrumento de cobertura y las posiciones de riesgo diferentes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

77 Dos o más derivados, o proporciones de ellos (o, en el caso de una cobertura del riesgo de cambio, dos o más partidas que no sean derivados, o proporciones de ellas, o una combinación de derivados y no derivados, o bien proporciones de unos y otros) pueden ser considerados en combinación y designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura, incluyendo el caso en que los riesgos de unos derivados compensen los procedentes de otros. Sin embargo, un contrato que asegure unas tasas de interés máxima y mínima, u otro instrumento derivado que combine una opción emitida y una comprada, no cumplirá los requisitos como instrumento de cobertura si se trata, efectivamente, de una opción emitida neta (por la cual se recibe una prima neta). De forma similar, pueden designarse dos o más instrumentos (o proporciones de los mismos) como instrumentos de cobertura, pero solo si ninguno de ellos es una opción emitida o una opción emitida neta.

Partidas cubiertas

Partidas que cumplen los requisitos

78 Una partida cubierta puede ser un activo o pasivo reconocido, un compromiso en firme no reconocido, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero. Por otra parte, la partida cubierta puede ser (a) un único activo o pasivo, compromiso firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero; (b) un grupo de activos, pasivos, compromisos firmes, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas en negocios extranjeros con similares características de riesgo ; o (c) en una cartera que cubre el riesgo de tasa de interés, una porción de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo que se está cubriendo.

79 [Eliminado]

80 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos firmes o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad. Esto supone que la contabilidad de coberturas puede ser aplicada a transacciones entre entidades dentro del mismo grupo solo en el caso de estados financieros separados o individuales de esas entidades pero no en los estados financieros consolidados del grupo, excepto para los estados financieros consolidados de una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, en los que las transacciones entre una entidad de inversión y sus subsidiarias medidas al valor razonable con cambios en resultados no se eliminarán de los estados financieros consolidados. Como excepción, el riesgo de tasa de cambio de un elemento monetario intragrupo (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos subsidiarias) puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los estados financieros consolidados si provoca una exposición a las ganancias o pérdidas por tasa de cambio que no son completamente eliminadas en la consolidación de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. De acuerdo con la NIC 21, las ganancias o pérdidas de cambio causadas por elementos monetarios intragrupo no quedan completamente eliminadas en la consolidación cuando la partida monetaria intragrupo resulte de una transacción entre dos entidades del grupo que tengan monedas funcionales diferentes. Además, el riesgo de tasa de cambio en transacciones intragrupo previstas que sean altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en los estados financieros consolidados siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado.

Designación de partidas financieras como partidas cubiertas

81 Si la partida cubierta es un activo o un pasivo financiero, puede ser una partida cubierta con respecto a los riesgos que estén asociados únicamente con una porción de los flujos de efectivo o del valor razonable (tales como uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados o porciones de ellos o un porcentaje del valor razonable) siempre que la eficacia de la cobertura pueda medirse. Por ejemplo, puede designarse como riesgo cubierto una porción identificable, y medible de forma separada, de la exposición a la tasa de interés de un activo o pasivo que acumula (devenga) intereses (por ejemplo, puede designarse la tasa de interés libre de riesgo, o bien un componente de la tasa de interés de referencia, dentro de la exposición total a la tasa de interés de un instrumento financiero cubierto).

81A En una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos o pasivos financieros (y solo para esta forma de cobertura), la porción cubierta podrá designarse en términos de un importe monetario (por ejemplo, un importe en dólares, euros, libras o rands), y no en términos de activos (o pasivos) individuales. Aunque la cartera en cuestión pueda incluir, a los fines de gestión del riesgo, tanto activos como pasivos, el importe designado será un importe de activos o de pasivos. No está permitida la designación de un importe neto que incluya activos y pasivos. La entidad puede cubrir una porción de la tasa de interés que esté asociada con el importe designado. Por ejemplo, en el caso de la cobertura de una cartera que contenga activos con posibilidad de pago anticipado, la entidad podría cubrir el cambio en el valor razonable, que sea atribuible a los cambios en la tasa de interés cubierta, considerando las fechas esperadas de revisión de los intereses y no las fechas contractuales. Cuando la porción cubierta esté basada en las fechas de revisión

esperadas, el efecto que los cambios en los intereses cubiertos tengan en esas fechas de revisión será incluido en la determinación del cambio en el valor razonable de la partida cubierta. En consecuencia, si una cartera, que contenga partidas con posibilidad de pagos anticipados se cubre con un derivado que no admita tal posibilidad, aparecerá ineficacia siempre que se produzca un cambio en las fechas esperadas de los pagos anticipados o cuando las fechas reales de pago difieran de las que se hubieran previsto.

Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas

82 **Si la partida cubierta es un activo o un pasivo no financiero, será designado como partida cubierta, (a) por los riesgos asociados con las monedas extranjeras, o bien (b) en su totalidad por todos los riesgos que soporte, debido a la dificultad de aislar y medir de manera adecuada los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable, atribuibles a riesgos específicos distintos de los relacionados con las monedas extranjeras.**

Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas

83 Los activos y pasivos similares solo serán agregados y cubiertos en grupo cuando compartan la exposición al riesgo que está designado como cubierto. Además, debe esperarse que el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual en el grupo sea aproximadamente proporcional al cambio total en el valor razonable que sea atribuible al riesgo cubierto del grupo de partidas.

84 Dado que la entidad evalúa la eficacia de una cobertura comparando el cambio en el valor razonable o en el flujo de efectivo del instrumento de cobertura (o grupo de instrumentos de cobertura similares) y de la partida cubierta (o grupo de partidas cubiertas similares), los requisitos de la contabilidad de coberturas no se cumplen si la comparación del instrumento de cobertura se realiza con la posición neta general (por ejemplo, el neto de todos los activos y pasivos de renta fija con vencimiento similar) en lugar de hacerlo con una partida cubierta específica.

Contabilidad de coberturas

85 En la contabilidad de coberturas se reconoce, en el resultado del periodo, el efecto de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.

86 **Las relaciones de cobertura son de tres clases:**

(a) ***Cobertura del valor razonable*: es una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme no reconocidos, o bien de una porción identificada de dichos activos, pasivos o compromisos en firme, que puede atribuirse a un riesgo en particular y puede afectar al resultado del periodo.**

(b) ***Cobertura del flujo de efectivo*: es una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que (i) se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo o pasivo reconocido (como la totalidad o algunos de los pagos futuros de interés de una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y que (ii) puede afectar al resultado del periodo.**

(c) ***Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero* tal como se define en la NIC 21.**

87 La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una del flujo de efectivo.

88 **Una relación de cobertura cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en los párrafos 89 a 102 si, y sólo si, se cumplen todas las condiciones siguientes.**

(a) **Al inicio de la cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, de la partida cubierta o transacción, de la naturaleza del riesgo que se está cubriendo y de la forma en que la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o a los cambios en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.**

(b) **Se espera que la cobertura sea altamente eficaz (véanse los párrafos GA105 a GA113 del Apéndice A) en la consecución de la compensación de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo para tal relación de cobertura en particular que se haya documentado inicialmente.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) **Para las coberturas del flujo de efectivo, la transacción prevista que es objeto de la cobertura, deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían, a la postre, afectar los resultados.**

(d) **La eficacia de la cobertura puede medirse con fiabilidad, es decir, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto y el valor razonable del instrumento de cobertura pueden medirse con fiabilidad.**

(e) **La cobertura se evalúa en un contexto de negocio en marcha, y realmente se puede concluir que ha sido altamente eficaz a lo largo de todos los periodos para los cuales ha sido designada.**

Coberturas del valor razonable

89 **Si una cobertura del valor razonable cumple, durante el periodo, con los requisitos establecidos en el párrafo 88, se contabilizará de la siguiente forma:**

(a) **la ganancia o pérdida procedente de volver a medir el instrumento de cobertura al valor razonable (en el caso de un derivado que sea instrumento de cobertura) o del componente de moneda extranjera medido de acuerdo con la NIC 21 (en el caso de un instrumento de cobertura que no sea un derivado) se reconocerá en el resultado del periodo; y**

(b) **la ganancia o pérdida de la partida cubierta atribuible al riesgo cubierto ajustará el importe en libros de la partida cubierta y se reconocerá en el resultado del periodo. Esto es aplicable incluso si la partida cubierta se mide al costo. El reconocimiento de las ganancias o pérdidas atribuibles al riesgo de cobertura en el resultado del periodo se aplica si la partida cubierta es un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9.**

89A En el caso de una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una porción de una cartera de activos o pasivos financieros (y solo para esta forma de cobertura), el requisito del apartado (b) del párrafo 89 puede cumplirse presentando la ganancia o pérdida atribuible a la partida cubierta:

(a) en una única línea que contenga una partida separada dentro de los activos, para aquéllos periodos de revisión de intereses en los que la partida cubierta sea un activo; o

(b) en una única línea que contenga una partida separada dentro de los pasivos, para aquellos periodos de revisión de intereses en los que la partida cubierta sea un pasivo.

Las partidas separadas referidas en los apartados (a) y (b) anteriores, se presentarán junto a los activos financieros o los pasivos financieros. Los importes que se hayan incluido en estas partidas se eliminarán del estado de situación financiera cuando los activos o pasivos con los que se relacionan sean dados de baja en cuentas.

90 Si solo se cubren riesgos particulares atribuibles a una partida cubierta, los cambios reconocidos en el valor razonable de la partida cubierta, que no se relacionen con el riesgo cubierto, se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 5.7.1 de la NIIF 9.

91 **Una entidad interrumpirá de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 89 si:**

(a) **el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. A efectos de este subpárrafo, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a estos efectos, no existirá expiración o resolución del instrumento de cobertura si:**

(i) **como consecuencia de leyes o regulaciones o la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan su contraparte original para pasar a ser la nueva contraparte de cada una de las partes. A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) **Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.**

(b) la cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 88 para la contabilidad de coberturas; o

(c) la entidad revocase la designación.

92 **Cualquier ajuste que se derive de lo dispuesto en el apartado (b) del párrafo 89, en el importe en libros de un instrumento financiero cubierto en el que se lleve el método de la tasa de interés efectiva (o, en el caso de una cartera que cubre el riesgo de tasa de interés, en la partida separada del estado de situación financiera descrita en el párrafo 89A) se amortizará contra el resultado del periodo. La amortización podrá empezar tan pronto como se realice el ajuste, y deberá comenzar no después del momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por los cambios en el valor razonable que sean atribuibles al riesgo cubierto. El ajuste estará basado en la tasa de interés efectiva, recalculada en la fecha que comience la amortización. No obstante, cuando se trate de una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos o pasivos financieros (y solo para esta forma de cobertura) y la amortización utilizando una tasa de interés efectiva recalculada sea impracticable, el ajuste será amortizado utilizando un método lineal. En todo caso, los ajustes quedarán amortizados totalmente al vencimiento del instrumento financiero o bien, en el caso de una cartera que cubre el riesgo de tasa de interés, a la expiración del periodo de revisión de intereses.**

93 Cuando un compromiso en firme no reconocido se designe como partida cubierta, el cambio posterior acumulativo en el valor razonable del mismo, que sea atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como un activo o pasivo con su correspondiente ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo [véase el apartado (b) del párrafo 89]. Los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura también serán reconocidos en el resultado del periodo.

94 Cuando una entidad suscriba un compromiso en firme para adquirir un activo o asumir un pasivo que sea una partida cubierta, dentro de una cobertura del valor razonable, el importe en libros inicial del activo o pasivo que resulte del cumplimiento por parte de la entidad del compromiso en firme, se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de dicho compromiso que sea atribuible al riesgo cubierto que fue reconocido en el estado de situación financiera.

Coberturas de flujo de efectivo

95 Cuando una cobertura del flujo de efectivo cumpla, durante el periodo, las condiciones establecidas en el párrafo 88, se la contabilizará de la manera siguiente:

(a) la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase el párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y

(b) la parte ineficaz de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado del periodo.

96 Más específicamente, una cobertura de flujos de efectivo se contabilizará de la siguiente forma:

(a) El componente separado de patrimonio asociado con la partida cubierta se ajustará para que sea igual (en términos absolutos) al importe que sea menor entre:

(i) el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; y

(ii) el cambio acumulado en el valor razonable (valor presente) de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta, desde el inicio de la cobertura.

(b) Cualquier ganancia o pérdida restante del instrumento de cobertura o del componente designado del mismo (que no constituye una cobertura eficaz) se reconocerá en el resultado del periodo; y

(c) Si la estrategia de gestión del riesgo, documentada por la entidad para una relación de cobertura particular, excluyese de la evaluación de la eficacia de la cobertura a un componente específico de la ganancia o pérdida o a flujos de efectivo relacionados del instrumento de cobertura [véanse los párrafos 74, 75 y el párrafo 88(a)], ese componente excluido de la ganancia o pérdida se reconocerá de acuerdo con el párrafo 5.7.1 de la NIIF 9.

97 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las pérdidas o ganancias asociadas que hubieran sido reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con lo establecido en el párrafo 95, se reclasificarán del patrimonio

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (tales como los periodos en los que se reconoce el ingreso o el gasto por intereses). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará en el resultado del periodo como un ajuste de reclasificación.

98 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, la entidad adoptará alguna de las siguientes alternativas:

(a) Reclasificará las ganancias o pérdidas asociadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95, llevándolas al resultado como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] del mismo periodo o periodos durante los cuales el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al resultado (tal como en los periodos en los que se reconozca el gasto por depreciación o el costo de las ventas). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará del patrimonio al resultado.

(b) Dará de baja las pérdidas o ganancias relacionadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95 y las incluirá en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

99 Una entidad adoptará como política contable uno de los tratamientos indicados en los apartados (a) y (b) del párrafo 98, y la aplicará uniformemente para todas las coberturas a las que se refiere el párrafo 98.

100 Para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 97 y 98, los importes que habían sido reconocidos en otro resultado integral, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, cuando tenga lugar una venta prevista).

101 En cualquiera de las siguientes circunstancias una entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de forma prospectiva, según lo especificado en los párrafos 95 a 100:

(a) El instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. A efectos de este subpárrafo, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a efectos de este subpárrafo no existirá expiración o terminación del instrumento de cobertura si:

(i) como consecuencia de leyes o regulaciones existentes, o por la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan a su contraparte original, de forma que pasen a ser la nueva contraparte de cada una de las partes; A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

(ii) Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) **La cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 88 para la contabilidad de coberturas; En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100.**

(c) **Ya no se espera que la transacción prevista ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida acumulada relacionada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] se reclasificarán del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación. Una transacción prevista que deja de ser altamente probable [véase el apartado (c) del párrafo 88] puede esperarse todavía que ocurra.**

(d) **La entidad revoca la designación. En el caso de coberturas de una transacción prevista, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción ocurra o deje de esperarse que ocurra. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. Si deja de esperarse que ocurra la transacción, la ganancia o pérdida acumulada que haya sido reconocida en otro resultado integral se reclasificará del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación.**

Coberturas de una inversión neta

102 **Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NIC 21), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:**

(a) **la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y**

(b) **la parte ineficaz se reconocerá en el resultado del periodo.**

Al disponerse parcial o totalmente de un negocio en el extranjero, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura relacionado con la parte eficaz de la cobertura que ha sido reconocida en otro resultado integral, deberá reclasificarse del patrimonio a resultados como un ajuste por reclasificación [véase NIC 1 (revisada en 2007)] de acuerdo con los párrafos 48 y 49 de la NIC 21.

Fecha de vigencia y transición

103 Una entidad aplicará esta Norma (incluyendo las modificaciones emitidas en marzo de 2004) en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esta Norma (incluyendo las modificaciones emitidas en marzo de 2004) para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2005, a menos que también aplique la NIC 32 (emitida en diciembre de 2003). Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

103A Una entidad aplicará la modificación en el párrafo 2(j) para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro de Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental* para un periodo anterior, esta modificación deberá ser aplicada a dicho periodo.

103B [Eliminado]

103C La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 95(a), 97, 98, 100, 102, 108 y GA99B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

103D [Eliminado]

103E La NIC 27 (modificada en 2008) modificó el párrafo 102. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

103F [Eliminado]

103G Una entidad aplicará retroactivamente los párrafos GA99BA, GA99E, GA99F, GA110A y GA110B en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables,*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Cambios en Estimaciones Contables y Errores. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase el contenido del documento *Partidas que Pueden Calificarse como Cubiertas* (modificación a la NIC 39) en periodos iniciados con anterioridad al 1 de julio de 2009, revelará este hecho.

103H a 103J [Eliminado]

103K *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó los párrafos 2(g), 97 y 100. Una entidad aplicará las modificaciones a esos párrafos prospectivamente a todos los contratos que no hayan vencido en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

103L a 103P [Eliminado]

103Q La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 9, 13, 28, 47, 88, GA46, GA52, GA64, GA76, GA76A, GA80, GA81 y GA96, añadió el párrafo 43A y eliminó los párrafos 48 y 49, GA69 a GA75, GA77 a GA79 y GA82. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

103R El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 2 y 80. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

103S [Eliminado]

103T La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 9, 43, 47, 55, GA2, GA4 y GA48 y eliminó los párrafos 2A, 44A, 55A y GA8A a GA8C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

103U La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 9, 71, 88 a 90, 96, GA95, GA114, GA118 y los encabezamientos sobre GA133 y eliminó los párrafos 1, 4 a 7, 10 a 70, 79, 103B, 103D, 103F, 103H a 103J, 103L a 103P, 103S, 105 a 107A, 108E a 108F, GA1a GA93 y GA96. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

103V *[Este párrafo se añadió para una entidad que no hubiera adoptado la NIIF 9.]*

104 Esta Norma se aplicará de forma retroactiva, excepto por lo especificado en el párrafo 108. El saldo inicial de las ganancias acumuladas del periodo más antiguo que se presente y todos los otros importes comparativos serán ajustados como si esta Norma hubiera sido usada siempre, a menos que fuera impracticable la reexpresión de la información. Si la reexpresión fuera impracticable, la entidad revelará este hecho e indicará la medida en que la información haya sido reexpresada.

105 a 107A [Eliminados]

108 Una entidad no ajustará el importe en libros de los activos no financieros y pasivos no financieros para excluir ganancias o pérdidas relativas a coberturas de flujos de efectivo, que se hubieran incluido en el importe en libros antes del comienzo del periodo contable anual en que esta Norma se aplique por primera vez. Al comienzo del periodo contable en que esta Norma se aplique por primera vez, cualquier importe reconocido fuera del resultado (en otro resultado integral o directamente en patrimonio) por una cobertura de un compromiso en firme que, según esta Norma se contabilice como una cobertura de valor razonable, será reclasificada como un activo o pasivo, excepto en el caso de una cobertura de riesgo de moneda extranjera que continúe siendo tratada como una cobertura del flujo de efectivo.

108A Una entidad aplicará la última frase del párrafo 80 y los párrafos GA99A y GA99B, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad hubiese designado como partida cubierta una transacción externa prevista que:

(a) se haya denominado en la moneda funcional de la entidad que la haya realizado,

(b) dé lugar a una exposición que tendrá un efecto en el resultado consolidado (es decir, que esté denominada en una moneda diferente a la moneda de presentación del grupo), y

(c) podría haber cumplido los requisitos de la contabilidad de coberturas si no se hubiese denominado en la moneda funcional de la entidad que la haya realizado,

podrá aplicar la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados en los períodos anteriores a la fecha de vigencia de la última frase del párrafo 80 y los párrafos GA99A y GA99B.

108B Una entidad no necesitará aplicar el párrafo GA99B a la información comparativa que se refiera a los ejercicios anteriores a la fecha de vigencia de la última frase del párrafo 80 y del párrafo GA99A.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

108C El párrafo 73 y GA8 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite la aplicación anticipada de todas las modificaciones. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

108D *Novación de Derivados y Continuación de la Contabilidad de Coberturas* (Modificaciones a la NIC 39), emitido en junio de 2013, modificó los párrafos 91 y 101 y añadió el párrafo GA113A. Una entidad aplicará estos párrafos a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

108E a 108F [Eliminado]

Derogación de otros pronunciamientos

109 Esta Norma deroga a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, revisada en octubre de 2000.

110 Esta Norma y la guía de implementación que la acompaña, derogan la guía de implementación emitida por el Comité para la Guía de Implementación de la NIC 39, establecido por el anterior IASC.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

GA1 a
GA93 [Eliminado]

Coberturas (párrafos 71 a 102)

Instrumentos de cobertura (párrafos 72 a 77)

Instrumentos que cumplen los requisitos (párrafos 72 y 73)

GA94 La pérdida potencial en una opción emitida por la entidad podría ser significativamente más elevada que la ganancia potencial en valor de la partida cubierta relacionada. En otras palabras, una opción emitida no es efectiva para reducir la exposición a la ganancia o pérdida de una partida cubierta. Por consiguiente, una opción emitida no cumple con los requisitos de instrumento de cobertura a menos que se designe para compensar una opción comprada, incluyendo una opción que esté implícita en otro instrumento financiero (por ejemplo, una opción de compra emitida utilizada para cubrir un pasivo rescatable). En contraste, una opción comprada tiene ganancias potenciales iguales o mayores que las pérdidas y, por tanto, tiene la posibilidad de reducir la exposición a las ganancias o pérdidas procedentes de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En consecuencia, puede cumplir con los requisitos para ser un instrumento de cobertura.

GA95 Un activo financiero medido al costo amortizado, puede ser designado como instrumento de cobertura dentro de una cobertura de riesgo de tasa de cambio.

GA96 [Eliminado]

GA97 Los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no son activos o pasivos financieros de la entidad y, por consiguiente, no pueden ser designados como instrumentos de cobertura.

Partidas cubiertas (párrafos 78 a 84)

Partidas que cumplen los requisitos (párrafos 78 a 80)

GA98 Un compromiso en firme para adquirir un negocio, en una combinación de negocios, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del componente de riesgo de tasa de cambio, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Estos otros riesgos son riesgos generales del negocio.

GA99 Una inversión contabilizada por el método de la participación no puede ser una partida cubierta en una cobertura de valor razonable, porque el método de la participación reconoce en el resultado del periodo la proporción del inversor en los resultados de la entidad asociada, no los cambios en el valor razonable de la inversión. Por una razón similar, una inversión en una subsidiaria consolidada no puede ser una partida cubierta en una cobertura del valor razonable, porque la consolidación reconoce en los resultados la porción de la ganancia o pérdida de la subsidiaria, no los cambios en el valor razonable de la inversión. La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero es diferente, porque se trata de una cobertura de la exposición a la tasa de cambio de la moneda extranjera, no una cobertura del valor razonable del cambio en el valor de la inversión.

GA99A El párrafo 80 establece que en los estados financieros consolidados, el riesgo de tasa de cambio de transacciones intragrupo previstas altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en una cobertura de los flujos de efectivo, siempre que la transacción se denomine en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado. Para este propósito, la entidad podría ser una controladora, subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal. Si el riesgo de tasa de cambio de una transacción intragrupo prevista no afectase al resultado consolidado, la transacción intragrupo no puede cumplir los requisitos de una partida cubierta. Generalmente, este es el caso de los pagos por regalías, pagos por intereses o cargos por servicios de gestión entre entidades del mismo grupo, a menos que exista una transacción externa vinculada con ellos. No obstante, cuando el riesgo de tasa de cambio de una transacción intragrupo prevista afecte al resultado consolidado, la transacción intragrupo podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta. Un ejemplo serían las compras o ventas de existencias previstas entre entidades del mismo grupo, si posteriormente se vendiesen a un tercero ajeno al grupo. De forma similar, una venta intragrupo prevista de elementos de planta y equipo por parte de una entidad del grupo que lo construye, a otra entidad del grupo que lo utiliza en sus actividades puede afectar al resultado consolidado. Esto podría ocurrir, por ejemplo, porque la planta y equipo serán depreciados

por la entidad adquirente y el importe inicialmente reconocido para la planta y equipo pudiera variar si la transacción intragrupo prevista se denominase en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad adquirente.

GA99B Si una cobertura de una transacción intragrupo prevista cumpliese los requisitos de la contabilidad de coberturas, cualquier ganancia o pérdida reconocida en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 95(a), se reclasificará de patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación en el mismo periodo o periodos durante los cuales el riesgo de tasa de cambio de la transacción cubierta afecte al resultado consolidado.

GA99BA Una entidad puede designar todos los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta en una relación de cobertura. Una entidad puede también designar solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un riesgo unilateral). El valor intrínseco de un instrumento de cobertura del tipo de una opción comprada (suponiendo que tiene las mismas condiciones principales que el riesgo designado), pero no su valor temporal, refleja un riesgo unilateral en una partida cubierta. Por ejemplo, una entidad puede designar como cubierta la variabilidad de los flujos de efectivo futuros procedentes del incremento del precio de una compra prevista de una materia prima cotizada. En esta situación, se designarán solo las pérdidas de flujos de efectivo que procedan de un incremento en el precio por encima del nivel especificado. El riesgo cubierto no incluye el valor en el tiempo de una opción comprada, porque el valor en el tiempo no es un componente de la transacción prevista que afecte a los resultados [párrafo 86(b)].

Designación de elementos financieros como partidas cubiertas (párrafos 81 y 81A)

GA99C Si se designa como partida cubierta a una porción de los flujos de efectivo de un activo o pasivo financiero, la porción designada deberá ser menor que los flujos de efectivo totales del activo o el pasivo correspondiente. Por ejemplo, en el caso de un pasivo cuya tasa de interés efectiva esté por debajo de la LIBOR, la entidad no podrá designar como partida cubierta (a) una porción del pasivo igual al principal más un interés igual a la LIBOR y (b) la porción residual considerada como flujos negativos. No obstante, la entidad podrá designar todos los flujos de tesorería del activo o del pasivo financiero completo como partida cubierta y cubrirlos solo para un riesgo en particular (por ejemplo, contra los cambios que sean atribuibles a las variaciones de la LIBOR). Por ejemplo, en el caso de un pasivo financiero cuya tasa de interés efectiva está 100 puntos básicos por debajo de la LIBOR, la entidad puede designar como partida cubierta el pasivo completo (esto es, el principal más los intereses calculados según la LIBOR menos 100 puntos básicos), y cubrirla del cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo del total del pasivo que son atribuibles a las variaciones en la LIBOR. La entidad podría también escoger una ratio de cobertura distinta de uno a uno, para mejorar la efectividad de la cobertura descrita en el párrafo GA100.

GA99D Además, si se cubre un instrumento financiero con interés fijo algún tiempo después del momento en que se originó, y las tasas de interés han cambiado desde entonces, la entidad puede designar una porción igual a una tasa de referencia que sea mayor que la tasa contractual pagada por la partida. La entidad podría hacer esto suponiendo que la tasa de referencia es menor que la tasa de interés efectiva calculada bajo el supuesto de que ha comprado el instrumento el día que lo designa como partida cubierta. Por ejemplo, supóngase que la entidad origina un activo financiero de interés fijo por 100 u.m., que tiene una tasa de interés efectiva del 6 por ciento, en un momento en que la LIBOR está en el 4 por ciento. Comienza a cubrir ese activo algún tiempo después, cuando la LIBOR ha crecido hasta el 8 por ciento y el valor razonable del instrumento ha descendido hasta 90 u.m. La entidad calcula que si hubiera comprado el activo en la fecha que lo designó por primera vez como partida cubierta por las 90 u.m., el rendimiento efectivo habría sido del 9,5 por ciento. Puesto que la LIBOR es menor que este rendimiento efectivo, la entidad puede designar una porción de la LIBOR al 8 por ciento, que comprende, por una parte, los flujos de efectivo por los intereses contractuales, y por otra parte la diferencia entre el valor razonable actual (esto es, 90 u.m.) y el importe a reembolsar en el vencimiento (esto es, 100 u.m.).

GA99E El párrafo 81 permite a una entidad designar algo distinto a la variación total del valor razonable o a la variabilidad del flujo de efectivo de un instrumento financiero. Por ejemplo:

(a) pueden designarse todos los flujos de efectivo de un instrumento financiero derivados de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles a algunos riesgos (pero no a todos); o

(b) pueden designarse algunos de (pero no todos) los flujos de efectivo de un instrumento financiero con cambios del valor razonable o de los flujos de efectivo atribuibles a todos o solo a algunos riesgos (es decir, puede designarse una "porción" de los flujos de efectivo del instrumento financiero derivados de cambios atribuibles a la totalidad o solo a algunos riesgos).

GA99F Para cumplir los requisitos de la contabilidad de cobertura, los riesgos designados y las porciones deben ser componentes identificables por separado del instrumento financiero, y los cambios en los flujos de efectivo o

en el valor razonable del instrumento financiero completo que procedan de las variaciones en los riesgos designados y porciones deben poder ser medidos con fiabilidad. Por ejemplo:

(a) Para un instrumento financiero con interés fijo cubierto frente a los cambios en el valor razonable atribuibles a variaciones en una tasa de interés de referencia o libre de riesgo, la tasa de referencia o libre de riesgo es normalmente considerada como un componente identificable por separado del instrumento financiero, que es susceptible de ser medida con fiabilidad.

(b) La inflación no es identificable por separado, ni susceptible de medición con fiabilidad, y no puede designarse como un riesgo o una porción de un instrumento financiero, a menos que se cumplan los requerimientos del apartado (c).

(c) Una porción de inflación especificada contractualmente de los flujos de efectivo de un bono contabilizado ligado al índice de inflación (suponiendo que no existe el requerimiento de contabilizar por separado un derivado implícito) es identificable por separado y susceptible de medición con fiabilidad en la medida en que otros flujos de efectivo del instrumento no se vean afectados por esa porción de inflación.

Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas (párrafo 82)

GA100 Los cambios en el precio de un ingrediente o componente de un activo o pasivo no financiero no tienen, por lo general, un efecto predecible y medible separadamente sobre el precio del elemento que sea comparable al efecto que tiene un cambio, por ejemplo, en las tasas de interés de mercado sobre el precio de un bono. Así, un activo o pasivo no financiero podrá ser una partida cubierta sólo en su integridad, o bien para el riesgo de tasa de cambio. Si existe una diferencia entre las condiciones de la partida cubierta y del instrumento de cobertura (como para la cobertura de una compra prevista de café brasileño utilizando un contrato a término para adquirir café colombiano en condiciones, por lo demás, similares), la relación de cobertura podría cumplir, no obstante, con los requisitos de una relación de cobertura siempre que se cumpliesen todas las condiciones del párrafo 88, incluyendo la de esperar que la cobertura sea altamente eficaz. A este objeto, el importe del instrumento de cobertura puede ser mayor o menor que el de la partida cubierta, si mejora la eficacia de la relación de cobertura. Por ejemplo, podría haberse desarrollado un análisis de regresión para establecer la relación estadística entre la partida cubierta (por ejemplo, una transacción en café brasileño) y el instrumento de cobertura (por ejemplo, una transacción en café colombiano). Si existe una relación estadística válida entre las dos variables (es decir, entre el precio unitario del café brasileño y el del café colombiano), la pendiente de la curva de regresión puede utilizarse para establecer la ratio de cobertura que maximice la eficacia esperada. Por ejemplo, si la pendiente de la curva de regresión es 1,02, una ratio de cobertura basada en 0,98 partes de partida cubierta por cada 1 parte del instrumento de cobertura, maximizará la eficacia esperada. No obstante, la relación de cobertura puede dar lugar a ineficacia, que se reconocerá en el resultado mientras dure la relación de cobertura.

Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas (párrafos 83 y 84)

GA101 La cobertura de una posición global neta (por ejemplo, el importe neto de todos los activos y pasivos a tasa fija con vencimientos similares), en lugar de una partida cubierta específica, no cumple con los requisitos para la contabilidad de coberturas. No obstante, en la contabilidad de coberturas de este tipo de relación de cobertura se puede conseguir casi el mismo efecto sobre resultados designando a una parte de los elementos subyacentes como partida cubierta. Por ejemplo, si un banco tiene 100 u.m. de activos y 90 u.m. de pasivos con riesgos y términos de naturaleza similar, y cubre la exposición neta de 10 u.m., puede designar como partida cubierta 10 u.m. de aquellos activos. Esta designación puede utilizarse si dichos activos o pasivos son de interés fijo, en cuyo caso es una cobertura del valor razonable, o de tasa variable, en cuyo caso es una cobertura del flujo de efectivo. De manera similar, si una entidad tiene un compromiso en firme para realizar una compra en divisas por 100 u.m. y un compromiso en firme para realizar una venta de 90 u.m., puede cubrir el importe neto de 10 u.m. adquiriendo un derivado y designándolo como instrumento de cobertura asociado con 10 u.m. del compromiso en firme de compra de 100 u.m..

Contabilidad de coberturas (párrafos 85 a 102)

GA102 Un ejemplo de cobertura del valor razonable es una cobertura de exposición a los cambios en el valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija, como consecuencia de cambios en las tasas de interés. Dicha cobertura puede ser contratada por el emisor o por el tenedor.

GA103 Un ejemplo de cobertura del flujo de efectivo es la utilización de una permuta financiera para cambiar deuda a interés variable por deuda a tasa fija (es decir, la cobertura de una transacción prevista donde los flujos de efectivo futuros a cubrir son los pagos futuros por intereses).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

GA104 La cobertura de un compromiso en firme (por ejemplo, una cobertura del cambio en el precio del combustible relativo a un compromiso contractual no reconocido por una empresa eléctrica para comprar combustible a un precio fijo) es una cobertura de una exposición a cambios en el valor razonable. Como consecuencia, dicha cobertura es una cobertura del valor razonable. No obstante, de acuerdo con el párrafo 87, la cobertura del riesgo de tasa de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada alternativamente como una cobertura del flujo de efectivo.

Evaluación de la eficacia de la cobertura

GA105 Una cobertura se considerará altamente efectiva si se cumplen las dos condiciones siguientes:

(a) Al inicio de la cobertura y en los periodos siguientes, se espera que sea altamente eficaz para conseguir compensar los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, durante el periodo para el que se haya designado la cobertura. Tal expectativa puede demostrarse de varias formas, entre las que se incluye la realización de una comparación de los cambios pasados en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, que sean atribuibles al riesgo cubierto, con los cambios que hayan experimentado en el pasado este valor razonable o los flujos de efectivo, respectivamente; así como la demostración de una elevada correlación estadística entre el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y los que corresponden al instrumento de cobertura. La entidad puede escoger una ratio de cobertura distinta de uno a uno, con el fin de mejorar la eficacia de la cobertura, como se ha descrito en el párrafo GA100.

(b) La eficacia real de la cobertura está en un rango de 80 a 125 por ciento. Por ejemplo, si los resultados conseguidos son tales que la pérdida en el instrumento de cobertura es de 120 u.m., mientras que la ganancia en los instrumentos de caja es de 100 u.m., el grado de compensación puede medirse como 120/100, lo que dará un 120 por ciento, o bien como 100/120, lo que dará un 83 por ciento. En este ejemplo, suponiendo que la cobertura cumple la condición establecida en el apartado (a) anterior, la entidad podría concluir que la cobertura ha sido altamente eficaz.

GA106 La eficacia se evalúa, como mínimo, en cada uno de los momentos en que una entidad prepare sus estados financieros anuales o intermedios.

GA107 En esta Norma no se especifica un método único para evaluar la eficacia de las coberturas. El método que la entidad adopte para evaluar la eficacia de las coberturas depende de su estrategia en la gestión del riesgo. Por ejemplo, si la estrategia de gestión del riesgo por parte de la entidad consiste en ajustar el importe del instrumento de cobertura de forma periódica, de forma que refleje los cambios en la posición cubierta, la entidad necesitará demostrar por qué espera que la cobertura sea altamente eficaz, pero solo para el periodo que resta hasta que sea de nuevo ajustado el importe del instrumento de cobertura. En algunos casos, la entidad puede adoptar métodos diferentes para diferentes clases de coberturas. La documentación sobre la estrategia de cobertura seguida por la entidad incluirá los procedimientos para evaluar la eficacia. Esos procedimientos establecerán si la evaluación comprende toda la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura, o si se excluye el valor temporal del instrumento.

GA107A Si la entidad cubriese menos del 100 por ciento de la exposición de una partida, por ejemplo un 85 por ciento, designará que la partida cubierta es un 85 por ciento de la exposición, y se basará al medir la ineficacia en el cambio en esta exposición del 85 por ciento que ha designado. No obstante, cuando proceda a cubrir este 85 por ciento designado, la entidad puede utilizar una ratio de cobertura distinta de uno a uno, si con ello se mejora la eficacia esperada de la cobertura, tal como se ha descrito en el párrafo GA100.

GA108 Si las condiciones principales de un instrumento de cobertura y del activo, pasivo, compromiso en firme o transacción prevista altamente probable que se cubre son las mismas, es probable que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto se compensen completamente, tanto en el momento de efectuar la cobertura como posteriormente. Por ejemplo, es muy probable que una permuta financiera de tasas de interés sea una cobertura eficaz si los importes nocional y principal, el plazo total, las fechas de revisión de los intereses, las fechas de pagos y cobros por principal e intereses y las bases para medir las tasas de interés son las mismas, tanto para el instrumento de cobertura como para la partida cubierta. Por otra parte, es probable que la cobertura de una compra prevista altamente probable de una materia prima cotizada, a través de un contrato a término, sea altamente efectiva si:

(a) el contrato a término es para la compra de la misma cantidad de la misma materia prima cotizada, al mismo tiempo y con la misma localización que la compra prevista cubierta;

(b) el valor razonable del contrato a término al comienzo es nulo; y

(c) o bien la evaluación de la eficacia excluye el cambio en la prima o el descuento del contrato y se lo reconoce en resultados, o bien el cambio en los flujos de efectivo esperados de la transacción altamente prevista se basa en el precio a término de la materia prima cotizada.

GA109 A veces el instrumento de cobertura compensa solo parte del riesgo cubierto. Por ejemplo, una cobertura no sería completamente efectiva si el instrumento de cobertura y la partida cubierta están denominados en monedas diferentes que no varían de forma similar. Asimismo, una cobertura del riesgo de tasa de interés utilizando un derivado no sería completamente eficaz si parte del cambio en el valor razonable del derivado es atribuible al riesgo de crédito de la contraparte.

GA110 Para cumplir con los requisitos de la contabilidad de coberturas, la cobertura debe referirse a un riesgo específicamente designado e identificado, y no simplemente a los riesgos generales del negocio, y debe en última instancia afectar a los resultados de la entidad. Para la contabilidad de coberturas no pueden elegirse la cobertura del riesgo de obsolescencia de un activo físico o del riesgo de expropiación de propiedades por el gobierno; ya que la eficacia no puede ser medida porque esos riesgos no se pueden medir con fiabilidad.

GA110A El párrafo 74(a) permite a una entidad separar el valor intrínseco y el valor en el tiempo de un contrato de opción y designar como instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco del contrato de opción. Esta designación puede dar lugar a una relación de cobertura que sea perfectamente eficaz para compensar los cambios en los flujos de efectivo atribuibles a un riesgo unilateral cubierto de una transacción prevista, si las condiciones principales de la transacción prevista y del instrumento de cobertura son las mismas.

GA110B Si una entidad designase una opción comprada en su totalidad como el instrumento de cobertura de un riesgo unilateral que surge de una transacción prevista, la relación de cobertura no será perfectamente eficaz. Esto es así porque la prima pagada por la opción incluye el valor en el tiempo y, como se señala en el párrafo GA99BA, un riesgo unilateral designado no incluye el valor en el tiempo de una opción. Por ello, en esta situación, no habrá compensación entre los flujos de efectivo que se relacionan con el valor en el tiempo de la prima de la opción pagada y el riesgo cubierto designado.

GA111 En el caso del riesgo de tasa de interés, la eficacia de la cobertura puede evaluarse preparando un calendario de vencimientos para los activos financieros y los pasivos financieros, que muestre la exposición neta a la tasa de interés para cada periodo, siempre que la exposición neta esté asociada con un activo o pasivo específico (o con un grupo de activos o pasivos específicos, o bien con una porción específica de los mismos) dando lugar a la exposición neta, y la eficacia de la cobertura se evalúa con referencia a ese activo o pasivo.

GA112 Al evaluar la eficacia de una cobertura, la entidad considerará por lo general el valor del dinero en el tiempo. No es necesario que la tasa de interés fija de una partida cubierta coincida exactamente con la tasa de interés fija de una permuta financiera designada para una cobertura del valor razonable. Tampoco es necesario que la tasa de interés variable en un activo o pasivo con intereses sea igual a la tasa de interés correspondiente a la permuta financiera designada para una cobertura del flujo de efectivo. El valor razonable de una permuta financiera se deduce a partir de sus liquidaciones netas. Las tasas de interés fijos y variables de una permuta financiera pueden ser cambiadas sin afectar a la liquidación neta, siempre que ambos se intercambien por el mismo importe.

GA113 Cuando una entidad no cumpla con los requisitos de la eficacia de la cobertura, suspenderá la aplicación de la contabilidad de coberturas desde la última fecha en que demostró el cumplimiento con los requisitos de la eficacia de la cobertura. No obstante, si la entidad identifica el suceso o cambio en las circunstancias que causó que la relación de cobertura dejase de cumplir con los criterios de la eficacia, y demuestra que la cobertura era eficaz antes de que se produjera el suceso o el cambio en las circunstancias, suspenderá la aplicación de la contabilidad de cobertura desde la misma fecha del evento o del cambio en las circunstancias.

GA113A Para evitar dudas, los efectos de la sustitución de la contraparte original por una contraparte compensadora y la realización de los cambios asociados tal como se describe en los párrafos 91(a)(ii) y 101(a)(ii) se reflejarán en la medición del instrumento de cobertura y, por ello, en la evaluación de la eficacia de la cobertura y la medición de ésta.

Contabilización de la cobertura del valor razonable en una cartera que cubre el riesgo de tasa de interés

GA114 En el caso de la cobertura del valor razonable del riesgo de tasa de interés asociado con una cartera de activos financieros o pasivos financieros, una entidad cumplirá con los requerimientos de esta Norma si observa los procedimientos establecidos en los apartados (a) hasta (i), y los párrafos GA115 a GA132 siguientes.

(a) Como parte de los procesos habituales que siga la entidad para la gestión del riesgo, la entidad identificará una cartera de partidas, cuyo riesgo de tasa de interés desea cubrir. La cartera puede contener solo activos, solo pasivos o tanto activos como pasivos. La entidad puede identificar dos o más carteras, en cuyo caso se aplicarán las guías siguientes a cada cartera por separado.

(b) La entidad descompondrá la cartera en periodos de revisiones de intereses, basándose en las fechas esperadas para las mismas, sin tener en cuenta las contractuales. Tal descomposición puede hacerse de varias maneras, entre las que se incluye la de distribuir los flujos de efectivo entre los periodos en

los que se espera que se produzcan, o distribuyendo los importes principales nocionales en todos los periodos hasta el momento en que se espere que ocurra la revisión.

(c) A partir de esta descomposición, la entidad decidirá el importe que desea cubrir. A tal efecto designará como partida cubierta a un importe de activos o pasivos (pero no un importe neto) de la cartera identificada, que sea igual al importe que desea designar como cubierto. Este importe determina también la medida porcentual que se utilizará para probar la eficacia, de acuerdo con el apartado (b) del párrafo GA126.

(d) La entidad designará el riesgo de tasa de interés que está cubriendo. Este riesgo podría consistir en una porción del riesgo de tasa de interés de cada una de las partidas de la posición cubierta, tal como por ejemplo una tasa de interés de referencia (por ejemplo, la LIBOR).

(e) La entidad designará uno o más instrumentos de cobertura para cada periodo de revisión de intereses.

(f) Utilizando las designaciones realizadas en los apartados (c) a (e) anteriores, la entidad evaluará, tanto al comienzo como en los periodos posteriores, si se puede esperar que la cobertura sea altamente eficaz a lo largo del intervalo para el cual se la ha designado.

(g) Periódicamente, la entidad medirá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta [según la designación hecha en el apartado (c)] que es atribuible al riesgo cubierto [según la designación hecha en el apartado (d)], tomando como base las fechas esperadas de revisión de intereses determinadas en el apartado (b). Suponiendo que, utilizando el método de evaluación de la eficacia documentado por la entidad, se haya determinado que en la realidad la cobertura fue altamente eficaz, la entidad reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta como una ganancia o una pérdida en los resultados, así como en una de las dos partidas del estado de situación financiera descritas en el párrafo 89A. No es necesario que el cambio en el valor razonable sea distribuido entre activos o pasivos individuales.

(h) La entidad medirá el cambio en el valor razonable del instrumento o instrumentos de cobertura [según la designación hecha en el apartado (e)], y lo reconocerá como una ganancia o una pérdida en el resultado. El valor razonable del instrumento o instrumentos de cobertura se reconocerá como un activo o un pasivo en el estado de situación financiera.

(i) La eventual ineficacia[1] será reconocida en resultados como la diferencia entre los cambios en los valores razonables mencionados en los apartados (g) y (h).

GA115 Este enfoque se desarrolla con más detalle a continuación. Solo será aplicado a la cobertura del valor razonable del riesgo de tasa de interés asociado con una cartera de activos o pasivos financieros.

GA116 La cartera identificada en el apartado (a) del párrafo GA114 podría contener activos y pasivos. Alternativamente, podría ser una cartera que contuviera solo activos o solo pasivos. La cartera se utiliza para determinar el importe de los activos o pasivos que la entidad desea cubrir. No obstante, la cartera en sí no es objeto de designación como partida cubierta.

GA117 Al aplicar el apartado (b) del párrafo GA114, la entidad determina la fecha de revisión de intereses esperada de una partida como la que esté más próxima en el tiempo de entre la fecha en que se espera que dicha partida venza y la fecha en que se revisará a las tasas de mercado. Las fechas esperadas de revisión de intereses se estiman al comienzo de la cobertura y a lo largo del plazo que dure la misma, basándose en la experiencia pasada y en otra información disponible, donde se incluyen tanto la información como las expectativas relativas a los pagos anticipados, tasas de interés y la interacción que existe entre ellos. Las entidades cuya experiencia específica sea inexistente o insuficiente, utilizarán la experiencia en grupos similares de instrumentos financieros que puedan ser comparables. Estas estimaciones se revisarán periódicamente y se actualizarán a la luz de la experiencia. En el caso de una partida con interés fijo que admita pago anticipado, la fecha de revisión de intereses esperada será la fecha en que se espera recibir el pago anticipado, salvo que la revisión a las tasas de mercado se deba efectuar en una fecha anterior. Para los grupos de partidas similares, la descomposición en periodos de tiempo sobre la base de fechas de revisión de intereses esperadas puede tomar la forma de distribución de porcentajes del grupo, y no de las partidas individuales, a cada uno de los periodos. Una entidad puede aplicar otras metodologías para realizar la distribución anterior. Por ejemplo, podría utilizar un multiplicador que reflejara la tasa de pagos anticipados para distribuir los préstamos amortizables a los diferentes periodos que se hayan conformado a partir de las fechas esperadas de revisión de intereses. Sin embargo, la metodología para tal distribución debe estar de acuerdo con los procedimientos y objetivos de gestión del riesgo de la entidad.

---

1 Las consideraciones sobre importancia relativa se aplican en este contexto de la misma forma que en el resto de las NIIF.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

GA118 Como ejemplo de la designación establecida en el apartado (c) del párrafo GA114, si en el periodo que corresponde a una revisión de intereses determinada, la entidad estimase que tiene activos a una tasa de interés fija por 100 u.m. y pasivos a una tasa de interés fija por 80 u.m., y decidiese cubrir la posición neta de 20 u.m., procedería a designar como partida de activos cubiertos el importe de 20 u.m. (una parte de los activos)[2] . La designación se expresa como un "importe de una moneda" (por ejemplo, un importe en dólares, euros, libras o rands) en lugar de como activos individuales. De lo anterior se deduce que todos los activos (o pasivos) de los que se extrae el importe cubierto—es decir, el total de 100 u.m. de activos del ejemplo anterior—deben ser:

(a) partidas cuyo valor razonable cambie en respuesta a cambios en la tasa de interés que se esté cubriendo; y

(b) partidas que, de haber sido designadas como cubiertas de forma individual, habrían cumplido los requisitos para la contabilización de las coberturas del valor razonable. En particular, puesto que la NIIF 13 especifica que el valor razonable de un pasivo financiero con una característica de exigibilidad a petición (como por ejemplo los depósitos a la vista y algunos tipos de depósitos a plazo) no será inferior al importe a pagar al convertirse en exigible a voluntad del acreedor, descontado desde la primera fecha en que dicho importe pueda ser requerido para el pago, tal pasivo financiero no puede cumplir las condiciones de la contabilización de las coberturas del valor razonable en ningún periodo posterior al plazo más corto en que el tenedor pueda requerir su pago. En el ejemplo previo, la posición cubierta es un importe de activos. Por tanto, esos pasivos no forman parte de la partida designada como cubierta, pero pueden utilizarse por la entidad para determinar el importe del activo que se designa como objeto de cobertura. Si la posición que la entidad desea cubrir fuera un importe de pasivos, el importe que represente a la partida designada cubierta debería extraerse de los pasivos a interés fijo distintos de aquéllos que la entidad puede ser requerida para reembolsar en un plazo más corto, y la medida porcentual utilizada para evaluar la eficacia de la cobertura, de acuerdo con el apartado (b) del párrafo GA126, se calcularía como un porcentaje de esos otros pasivos. Por ejemplo, supóngase que una entidad estima que en un particular periodo de revisión de intereses tiene pasivos a interés fijo de 100 u.m., que se componen de 40 u.m. de depósitos a la vista, 60 u.m. de pasivos que no tienen la característica de ser exigibles a petición y activos a interés fijo por 70 u.m. Si la entidad decidiese cubrir toda la posición neta por 30 u.m., designaría como partida cubierta pasivos por importe de 30 u.m. o el 50 por ciento de los pasivos[3] sin características de exigibilidad inmediata.

GA119 La entidad también cumplirá con los demás requerimientos de designación y documentación establecidos en el apartado (a) del párrafo 88. Para una cartera que cubre el riesgo de tasa de interés, estos requerimientos especifican la política que sigue la entidad para todas las variables que se utilizan al identificar el importe que se cubre y cómo mide la eficacia, incluyendo los siguientes extremos:

(a) Qué activos y pasivos se incluyen en la cartera, así como los criterios que se utilizarán para eliminarlos de dicha cartera.

(b) Cómo estima la entidad las fechas de revisión de intereses, incluyendo las hipótesis sobre las tasas de interés que subyacen en las estimaciones de las tasas de pago anticipado, así como las bases para cambiar dichas estimaciones. El mismo método se utilizará para realizar tanto las estimaciones iniciales, hechas en el momento de incluir el activo o pasivo en la cartera cubierta, como para las revisiones posteriores de tales estimaciones.

(c) El número y la duración de los periodos donde tienen lugar las revisiones de intereses.

(d) La frecuencia con que la entidad probará la eficacia, así como cuál de los dos métodos del párrafo GA126 utilizará.

(e) La metodología utilizada por la entidad para determinar el importe de los activos o pasivos que se designarán como partidas cubiertas y, de acuerdo con ello, la medida porcentual utilizada cuando la entidad prueba la eficacia utilizando el método descrito en el apartado (b) del párrafo GA126.

(f) Cuando la entidad pruebe la eficacia utilizando el método descrito en el apartado (b) del párrafo GA126, procederá a comprobar la eficacia de forma individual para cada periodo correspondiente a una revisión, para todos los periodos agregados o utilizando una combinación de ambos procedimientos.

Las políticas especificadas al designar y documentar la relación de cobertura, estarán de acuerdo con los objetivos y procedimientos que la entidad siga para gestionar el riesgo. No se las cambiará de forma arbitraria.

---

2 La Norma permite que una entidad designe cualquier importe de activos o pasivos disponibles que cumplan los requisitos, es decir en este ejemplo cualquier importe de activos entre 0 u.m. y 100 u.m.

3 30 u.m. ÷ (100 u.m. – 40 u.m.) = 50 por ciento

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

En su caso, los cambios se justificarán sobre la base de las variaciones en las condiciones de mercado y otros factores, se fundamentarán en los objetivos y procedimientos seguidos por la entidad al gestionar el riesgo y serán coherentes con éstos.

GA120 El instrumento de cobertura al que se refiere el apartado (e) del párrafo GA114 puede ser un único derivado o una cartera de derivados, todos los cuales implicarán exposición el riesgo de tasa de interés cubierto que se haya designado según el apartado (d) del párrafo GA114 (por ejemplo, una cartera de permutas de tasas de interés, todas las cuales están expuestas a la LIBOR). Esta cartera de derivados puede contener, a su vez, posiciones de riesgo compensadas entre sí. No obstante, no podrá incluir opciones emitidas u opciones emitidas netas, puesto que la Norma[4] no permite que tales opciones sean designadas como instrumentos de cobertura (salvo en el caso de designar una opción emitida para compensar a una opción comprada). Si el instrumento de cobertura cubriera el importe designado en el apartado (c) del párrafo GA114, para más de un periodo de revisión de intereses, se distribuirá entre todos los periodos que cubra. No obstante, la totalidad del instrumento de cobertura debe quedar distribuido entre tales periodos, puesto que la Norma[5] no permite designar una relación de cobertura solamente para una porción del periodo durante el cual permanece en circulación el instrumento de cobertura.

GA121 Cuando la entidad mide el cambio en el valor razonable de una partida que admite pagos anticipados de acuerdo con el apartado (g) del párrafo GA114, un cambio en la tasa de interés afectará al valor razonable de la partida con posibilidad de pagos anticipados de dos formas: afecta al valor razonable de los flujos de efectivo contractuales y al valor razonable de la opción de pago anticipado que contiene la partida que permite esta posibilidad. El párrafo 81 de la Norma permite que una entidad designe como partida cubierta a una porción de un activo financiero o un pasivo financiero, que compartan una exposición al riesgo común, como la partida cubierta, siempre que la eficacia pueda ser medida. En el caso de las partidas que pueden ser pagadas anticipadamente, el párrafo 81A permite lograrlo mediante la designación de la partida cubierta en términos del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en la tasa de interés designada, sobre la base de las fechas de revisión de intereses *esperadas*, no de las *contractuales*. No obstante, el efecto que los cambios en la tasa de interés cubierta tienen sobre esas fechas de revisión esperadas se tendrá en cuenta al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta. En consecuencia, si se procede a reconsiderar las fechas de revisión de intereses esperadas (por ejemplo, para reflejar un cambio en los pagos anticipados esperados), o si las fechas de revisión reales difieren de las esperadas, podría aparecer ineficiencia tal como se describe en el párrafo GA126. Por el contrario, los cambios en las fechas de revisión esperadas que (a) estén claramente producidas por factores distintos del cambio en la tasa de interés cubierta, (b) no se relacionen con cambios en la tasa de interés cubierta y (c) puedan separarse fácilmente de los cambios cubiertos que sean atribuibles a la tasa de interés cubierta (por ejemplo, cambios en las tasas de pagos anticipados que estén causadas por variaciones en factores demográficos o regulaciones fiscales más que por cambios en las tasas de interés), serán excluidos al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, puesto que no son atribuibles al riesgo cubierto. Si hay incertidumbre respecto al factor que da lugar al cambio en las fechas de revisión de intereses esperadas, o la entidad no es capaz de separar de forma fiable los cambios que proceden de la tasa de interés de los que proceden de otros factores, se supondrá que dicho cambio en las fechas de revisión se debe a los cambios cubiertos en la tasa de interés.

GA122 La Norma no especifica las técnicas a utilizar para determinar el importe al que hace referencia el apartado (g) del párrafo GA114, esto es, el cambio en el valor razonable de la partida cubierta que es atribuible al riesgo objeto de cobertura. Si con tal propósito se utilizan técnicas de estimación estadística, u otras diferentes, la gerencia debe esperar que el resultado obtenido se aproxime estrechamente al que se habría obtenido por la medición de todos los activos o pasivos individuales que constituyen la partida cubierta. No es adecuado suponer que los cambios en el valor razonable de la partida cubierta igualan a los cambios en el valor del instrumento de cobertura.

GA123 El párrafo 89A requiere que, si la partida cubierta en el periodo correspondiente a una revisión de intereses en particular es un activo, el cambio en su valor se presente en una partida separada, dentro de los activos. Por el contrario, si la partida cubierta para un periodo de revisión de intereses fuera un pasivo, el cambio en su valor se presentará en una partida separada, dentro de los pasivos. Esas son las partidas separadas a las que hace referencia el apartado (g) del párrafo GA114. No se requiere la presentación de una distribución específica a los activos (o pasivos) individuales.

GA124 El apartado (i) del párrafo GA114 señala que aparece ineficacia en la medida que el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, que sea atribuible al riesgo cubierto, difiera del cambio en el valor razonable del derivado utilizado como cobertura. Tal diferencia puede surgir por varias razones, entre las que se encuentran:

---

4 Véanse los párrafos 77 y GA94

5 Véase el párrafo 75

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) que las fechas reales de revisión de intereses sean diferentes de las esperadas, o que se hayan reconsiderado las fechas de revisión esperadas;

(b) que las partidas en la cartera que se está cubriendo sufran deterioro o sean dadas de baja;

(c) que las fechas de pago del instrumento de cobertura sean diferentes que las correspondientes a la partida cubierta; y

(d) otras causas (por ejemplo, cuando algunas de las partidas cubiertas tienen intereses a una tasa menor que la de referencia para el que habían sido designadas como cubiertas, y la ineficacia resultante no es tan grande que impida que la cartera en su conjunto deje de cumplir las condiciones de la contabilidad de coberturas).

Tal ineficacia[6] se identificará y reconocerá en el resultado.

GA125 Por lo general, la eficacia de la cobertura se verá mejorada:

(a) Si la entidad organiza las partidas con características diferentes respecto a la posibilidad de pago anticipado de manera que tenga en cuenta las diferencias en el comportamiento de anticipación en los pagos.

(b) Cuanto más grande sea el número de partidas que componen la cartera. Cuando la cartera contiene solo unas pocas partidas, es probable que se obtenga una ineficacia relativamente alta si una de las partidas tiene pagos anticipados antes o después de lo esperado. Por el contrario, cuando la cartera contiene muchas partidas, el comportamiento de anticipación en los pagos puede predecirse con mayor exactitud.

(c) Utilizando periodos más cortos de revisión de los intereses (por ejemplo, periodos de un mes de duración en lugar de tres). Los periodos más cortos de revisión de intereses reducen el efecto de la falta de correspondencia entre las fechas de revisión y las de pago (dentro de dichos periodos) tanto para la partida cubierta como para el instrumento de cobertura.

(d) Cuanto más frecuentes sean las revisiones del importe del instrumento de cobertura, para reflejar los cambios en la partida cubierta (por ejemplo, a causa de cambios en las expectativas referentes a los pagos anticipados).

GA126 Una entidad comprobará periódicamente la eficacia. Si las estimaciones de las fechas de revisión de intereses cambian entre una de las fechas en que la entidad realiza la evaluación de la eficacia y la siguiente, calculará el importe de la eficacia utilizando uno de los dos procedimientos siguientes:

(a) como la diferencia entre el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura [véase el apartado (h) del párrafo GA114] y el cambio en el valor de la totalidad de la partida cubierta que sea atribuible a variaciones en la tasa de interés cubierta (incluyendo el efecto que tales cambios en la tasa de interés cubierta tengan sobre el valor razonable de cualquier opción de pago anticipado implícita); o

(b) utilizando el siguiente procedimiento de aproximación. La entidad:

(i) Calculará el porcentaje de los activos (o pasivos) en cada periodo relacionado con la revisión que ha cubierto, a partir de las fechas de revisión de intereses estimadas en la última fecha en que comprobó la eficacia.

(ii) Aplicará este porcentaje a su estimación revisada del importe en dicho periodo de revisión, con el fin de calcular el importe de la partida cubierta a partir de dicha estimación revisada.

(iii) Calculará el cambio en el valor razonable de su estimación revisada de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto y lo presentará como se establece en el apartado (g) del párrafo GA114.

(iv) Reconocerá una ineficacia igual a la diferencia entre el importe determinado en (iii) y el cambio en el valor razonable del instrumento cubierto [véase el apartado (h) del párrafo GA114].

GA127 Al medir la eficacia, la entidad distinguirá las reconsideraciones de las fechas estimadas de revisión de intereses de los activos (o pasivos) existentes, de las que correspondan a los nuevos activos (o pasivos) originados, ya que solo los primeros darán lugar a ineficacia. Todas las reconsideraciones de las fechas de revisión estimadas (distintas de las que se hayan excluido de acuerdo con el párrafo GA121), conteniendo las eventuales redistribuciones de las partidas existentes, se incluirán al reconsiderar el importe estimado en cada periodo de

6 Las consideraciones sobre importancia relativa se aplican en este contexto de la misma forma que en el resto de las NIIF.

acuerdo con el apartado (b) (ii) del párrafo GA126 y, por tanto, al medir la eficacia. Una vez se haya reconocido la ineficiencia como se ha establecido anteriormente, la entidad procederá a realizar una nueva estimación de los activos (o pasivos) totales en cada periodo correspondiente a una revisión, incluyendo los nuevos activos (o pasivos) que se hayan originado desde la última prueba de eficacia, y designará el nuevo importe de la partida cubierta, así como el nuevo porcentaje como porcentaje cubierto. Los procedimientos establecidos en el apartado (b) del párrafo GA126 se repetirán en la siguiente fecha en que se compruebe la eficacia.

GA128 Algunas partidas que fueron asignadas originalmente a un periodo de revisión de intereses, pueden ser dadas de baja por causa de un pago anticipado anterior a lo esperado o por bajas en cuentas producidas por deterioro del valor o venta. Cuando esto ocurra, el importe del cambio en el valor razonable, a incluir en la partida separada a que hace referencia el apartado (g) del párrafo GA114, que se relacione con la partida dada de baja debe ser eliminado del estado de situación financiera e incluido en la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de la partida. Para este propósito, es necesario conocer el periodo o periodos de revisión de intereses a los que se habían asignado las partidas dadas de baja, porque esto determina el periodo o periodos de los cuales se ha de eliminar la partida y, por tanto, el importe a eliminar de la partida separada a que hace referencia el párrafo GA114(g). Cuando se da de baja una partida, si se ha podido determinar el periodo en el que estaba incluida, se eliminará en ese periodo concreto. Si no se puede determinar este periodo en concreto, se eliminará del periodo más cercano en el caso de que la baja en cuentas produzca unos pagos anticipados mayores que los previstos, o bien se distribuirá entre todos los periodos que contuvieran la partida que se ha dado de baja en cuentas, utilizando un criterio sistemático y racional si la partida en cuestión hubiera sido vendida o si su valor se hubiera deteriorado.

GA129 Además, los importes relacionados con un periodo en particular que no hayan sido dados de baja cuando éste expire se reconocerán en resultados en ese mismo periodo (véase el párrafo 89A). Por ejemplo, supóngase que la entidad programa partidas en tres periodos correspondientes a sendas revisiones de intereses. Al hacer la redesignación anterior, el cambio en el valor razonable que se presentó en la partida separada correspondiente del estado de situación financiera fue un activo por 25 u.m. Esta cantidad representa importes atribuibles a los periodos 1, 2 y 3 de 7 u.m., 8 u.m. y 10 u.m., respectivamente. En la siguiente redesignación, los activos atribuidos al periodo 1 han sido o bien realizados o reprogramados en otros periodos. Por tanto, se darán de baja 7 u.m. del estado de situación financiera y se reconocerán en resultados. Ahora, las 8 u.m. y 10 u.m. son atribuibles a los periodos 1 y 2, respectivamente. En esos periodos restantes se producirá el ajuste, en la medida que sea necesario, por los cambios en el valor razonable que se describen en el apartado (g) del párrafo GA114.

GA130 Como ilustración de los requerimientos de los dos anteriores párrafos, supóngase que una entidad programa los activos distribuyendo y asignando un porcentaje de la cartera a cada periodo de revisión de intereses. Supóngase también que, como resultado de lo anterior, se han programado 100 u.m. en cada uno de los dos primeros periodos. Cuando expira el primer periodo correspondiente a la revisión, se dan de baja 110 u.m de activos, por causa de los pagos esperados y de los inesperados. En este caso, todo el importe contenido en la partida separada a que hace referencia el párrafo GA114(g) que se relaciona con el primer periodo se eliminará del estado de situación financiera, más un 10 por ciento del importe que se relaciona con el segundo periodo.

GA131 Si el importe cubierto correspondiente a un periodo de revisión de intereses se redujera sin que fueran dados de baja los activos (o pasivos), el importe incluido en la partida separada a que hace referencia el apartado (g) del párrafo GA114, que se relacione con la reducción, será amortizado de acuerdo con lo establecido en el párrafo 92.

GA132 Una entidad podría desear aplicar el procedimiento establecido en los párrafos GA114 a GA131 a una cobertura de cartera anteriormente contabilizada como una cobertura del flujo de efectivo de acuerdo con la NIC 39. En tal caso, la entidad revocaría la designación previa hecha para la cobertura del flujo de efectivo de acuerdo con el apartado (d) del párrafo 101 de la Norma, y aplicaría los requerimientos establecidos en dicho párrafo. También podría redesignar la cobertura como una de valor razonable y aplicar el enfoque establecido en los párrafos GA114 a GA131, de forma prospectiva, a los periodos contables posteriores.

Transición (párrafos 103 a 108C)

GA133 Una entidad puede haber designado una transacción intragrupo prevista como una partida cubierta al comienzo de un periodo anual iniciado a partir del 1 de enero de 2005 (o, con el fin de reexpresar información comparativa, el comienzo de un periodo comparativo anterior) en una cobertura que cumplía las condiciones de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en esta Norma (modificada por la última frase del párrafo 80). Tal entidad puede utilizar esa designación para aplicar la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados desde el comienzo del periodo anual iniciado a partir del 1 de enero de 2005 (o el comienzo del periodo comparativo anterior). Tal entidad aplicará también los párrafos GA99A y GA99B desde el comienzo del periodo anual que se inicie a partir del 1 de enero de 2005. No obstante, de acuerdo con el párrafo 108B, no necesita aplicar el párrafo GA99B a la información comparativa de periodos anteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 40
Propiedades de Inversión

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes.

Alcance

2 **Esta Norma será aplicable en el reconocimiento, medición y revelación de información de las propiedades de inversión.**

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura* y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*); y

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Definiciones

5 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

***Costo* es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.**

***Importe en libros* es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.**

***Propiedad de inversión* (terreno o un edificio—o parte de un edificio—o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:**

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos;] o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

***Propiedades ocupadas por el dueño* son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario como un activo por derecho de uso) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).**

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

6 [Eliminado]

7 Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NIIF 16 a las propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(a) Un terreno que se tiene para obtener apreciación del capital a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener apreciación del capital).

(c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o un activo por derecho de uso relacionado con un edificio mantenido por la entidad) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos.

(d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

(e) Inmuebles que están siendo construidos o mejorados para su uso futuro como propiedades de inversión.

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) Inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2 *Inventarios*), por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas.

(b) [eliminado]

(c) Propiedades ocupadas por el dueño (véase las NIC 16 y NIIF 16), incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso futuro como propiedades ocupadas por el dueño, propiedades que se tienen para realizar en ellas construcciones o desarrollos futuros y utilizarlos posteriormente como ocupados por el dueño, propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de desprenderse de ellas.

(d) [eliminado]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

10 Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o apreciación del capital, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

11 En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.

12 En otros casos, los servicios proporcionados son un componente más significativo. Por ejemplo, si la entidad tiene y gestiona un hotel, los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato en su conjunto. Por lo tanto, un hotel gestionado por el dueño es una propiedad ocupada por éste y no propiedades de inversión.

13 Podría ser difícil determinar si los servicios secundarios son tan significativos que una propiedad no cumple los requisitos de una propiedad de inversión. Por ejemplo, el dueño de un hotel transfiere algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del dueño podría ser, en el fondo, la de un inversionista pasivo. En el otro extremo del espectro, el dueño podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero conservando una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.

14 Se requiere un juicio para determinar si una propiedad cumple los requisitos como propiedades de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma congruente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 7 a 13. El párrafo 75(c) requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

14A También se necesita el juicio profesional para determinar si la adquisición de las propiedades de inversión es la adquisición de un activo o un grupo de activos o una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Para determinar si es una combinación de negocios debe hacerse referencia a la NIIF 3. La discusión de los párrafos 7 a 14 de esta Norma está relacionada con si la propiedad es, o no, una

propiedad ocupada por el propietario o una propiedad de inversión y no con la determinación de si la adquisición de la propiedad es, o no, una combinación de negocios como se define en la NIIF 3. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación de negocios como se define en la NIIF 3 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta Norma requiere la aplicación separada de ambas Normas.

15 En algunos casos, una entidad tiene una propiedad que arrienda a la controladora o a otra subsidiaria del mismo grupo y es ocupado por éstas. Esta propiedad no se calificará como de inversión, en los estados financieros consolidados que incluyen a ambas entidades, dado que se trata de una propiedad ocupada por el dueño, desde la perspectiva del grupo en su conjunto. Sin embargo, desde la perspectiva de la entidad que lo tiene, la propiedad es de inversión si cumple con la definición del párrafo 5. Por lo tanto, el arrendador tratará la propiedad como de inversión en sus estados financieros individuales.

Reconocimiento

16 **Las propiedades de inversión de las que es dueño se reconocerán como activos cuando, y sólo cuando:**

(a) sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y

(b) el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable.

17 Según este criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión, en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento correspondiente.

18 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 16, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de una propiedad de inversión, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como "reparaciones y conservación" de la propiedad.

19 Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores. Por ejemplo, las paredes interiores pueden sustituirse por otras distintas de las originales. Según el criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá en el importe en libros de una propiedad de inversión el costo de sustituir un componente del mismo, siempre que satisfaga los criterios de reconocimiento, desde el mismo momento en que se incurra en dicho costo. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja de acuerdo con los criterios de baja en cuentas contemplados en esta Norma.

19A Una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso se reconocerá de acuerdo con la NIIF 16.

Medición en el momento del reconocimiento

20 **Las propiedades de inversión de las que es dueño se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.**

21 El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos asociados a la transacción.

22 [Eliminado]

23 El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

(a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la administración),

(b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación, o

(c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

24 Si el pago por una propiedad de inversión se aplazase, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre esta cuantía y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo de aplazamiento.

25 [Eliminado]

26 [Eliminado]

27 Algunas propiedades de inversión pueden haber sido adquiridas a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en la frase anterior. El costo de dicha propiedad de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

28 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

29 El valor razonable de un activo, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, entonces se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

29A Una propiedad de inversión, mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso se medirá inicialmente a su costo de acuerdo con la NIIF 16.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

30 **A excepción de lo señalado en el párrafo 32A, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.**

31 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* señala que se realizará un cambio voluntario en las políticas contables únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más relevante.

32 Esta Norma requiere a todas las entidades medir el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (modelo del valor razonable) o revelación (modelo del costo). Se recomienda a las entidades, pero no se les obliga, a medir el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedad de inversión que está siendo medido.

32A La entidad puede:

(a) escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y

(b) escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a).

32B Algunos aseguradores y otras entidades operan un fondo de propiedad interna que emite unidades nominales, con algunas entidades tenidas por los inversionistas en contratos vinculados y otras tenidas por la entidad. El párrafo 32A no permite que una entidad mida una propiedad tenida por el fondo parcialmente al costo y parcialmente a valor razonable.

32C Si una entidad escoge modelos diferentes para las dos categorías descritas en el párrafo 32A, las ventas de propiedades para inversión que se hagan entre conjuntos de activos medidos usando diferentes modelos se deben reconocer a su valor razonable, y el cambio acumulativo en el valor razonable se debe reconocer en resultados. De acuerdo con ello, si la propiedad para inversión es vendida desde un conjunto en el cual se usa el modelo de valor razonable a otro en que se emplea el modelo del costo, el valor razonable de la propiedad en la fecha de la venta será su costo atribuido.

Modelo del valor razonable

33 **Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.**

34 [Eliminado]

35 **Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.**

36 a 39 [Eliminado]

40 Cuando se mide el valor razonable de una propiedad de inversión de acuerdo con la NIIF 13, una entidad se asegurará de que el valor razonable refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquileres de los arrendamientos actuales y otros supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la propiedad de inversión en condiciones de mercado actuales.

40A Cuando un arrendatario usa el modelo del valor razonable para medir una propiedad de inversión que se mantiene como un activo por derecho de uso, medirá el activo por derecho de uso, y no la propiedad de inversión subyacente, a valor razonable.

41 La NIIF 16 especifica las bases para el reconocimiento inicial del costo de una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso. El párrafo 23 requiere que la propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso se mida nuevamente, si fuera necesario, por su valor razonable, si la entidad elige el modelo del valor razonable. Cuando los pagos por arrendamiento son a tasas de interés de mercado, el valor razonable de una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso en el momento de la adquisición, neto de todos los pagos por arrendamiento esperados (incluyendo los relacionados con los pasivos por arrendamiento reconocidos) debe ser cero. Por tanto, volver a medir un activo por derecho de uso desde el costo, de acuerdo con la NIIF 16 al valor razonable, de acuerdo con el párrafo 33, (teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 50) no debería dar lugar a ninguna pérdida o ganancia inicial, a menos que el valor razonable fuera determinado en diferentes momentos del tiempo. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.

42 a 47 [Eliminado]

48 En casos excepcionales, cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedades de inversión, después de un cambio en su uso) puede existir evidencia clara de que la variación del rango de las mediciones del valor razonable será muy alta y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola medición del valor razonable queda invalidada. Esta situación podría indicar que el valor razonable de la propiedad no podrá ser medido con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 53).

49 [Eliminado]

50 Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos y pasivos separados. Por ejemplo:

(a) Equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, que son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se reconocerán, por lo general, dentro de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

(b) Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina incluirá por lo general el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por arrendamiento deriva de la oficina con los muebles. Cuando el mobiliario se incluya en el valor razonable de la propiedad de inversión, la entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.

(c) El valor razonable de una propiedad de inversión excluirá ingresos por rentas anticipadas o a cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce éstos como pasivos o activos separados.

(d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso reflejará los flujos de efectivo esperados (incluyendo los pagos por arrendamiento variables que se espera que pasen a ser pagaderos). Por consiguiente, si la valoración obtenida para un inmueble es neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario, volver a sumar los pasivos por arrendamiento reconocidos para obtener el importe en libros de las propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable.

51 [Eliminado]

52 En algunos casos, la entidad espera que el valor presente de sus pagos relativos a una propiedad de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) exceda al valor presente de los flujos de efectivo por recibir. La entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, para determinar si debe reconocer un pasivo y cómo debe proceder, en tal caso, a su medición.

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir, existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender), y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados). Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar).Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16 para propiedades de inversión de las que sea dueña o de acuerdo con la NIIF 16 para propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NIC 16 o la NIIF 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

53A Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá dicho inmueble por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de ese inmueble, supondrá que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 53, la propiedad se contabilizará utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16 para activos que sean de su propiedad o la NIIF 16 para propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

53B La presunción de que el valor razonable de las propiedades de inversión en construcción puede medirse con fiabilidad puede ser refutable solo en su reconocimiento inicial. Una entidad que haya medido una partida de propiedades de inversión en construcción por su valor razonable no puede concluir que el valor razonable de dicha propiedad de inversión una vez terminada no puede medirse con fiabilidad.

54 En casos excepcionales, cuando una entidad se vea forzada, por la razón dada en el párrafo 53, a medir una propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16 o la NIIF 16, medirá el resto de sus propiedades de inversión por su valor razonable, incluyendo las que estén en construcción. En estos casos, aunque una entidad puede utilizar el modelo del costo para una propiedad de inversión, en particular continuará contabilizando cada uno de los restantes inmuebles usando el modelo del valor razonable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

55 **Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aunque las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.**

Modelo del costo

56 **Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión:**

(a) **de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* si cumplen los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidas en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta);**

(b) **de acuerdo con la NIIF 16 si se mantiene por un arrendatario como un activo por derecho de uso y no se mantiene para la venta de acuerdo con la NIIF 5;**

(c) **de acuerdo con los requerimientos de la NIC 16 para el modelo del costo en todos los demás casos.**

Transferencias

57 **Se realizarán transferencias a, o de, propiedad de inversión cuando, y solo cuando, exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por: Un cambio de uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedades de inversión y existe evidencia del cambio de uso. Aisladamente, un cambio en las intenciones de la gerencia de uso de una propiedad no proporciona evidencia de un cambio de uso. Ejemplos de evidencia de un cambio de uso incluyen:**

(a) **el comienzo de la ocupación del propietario, o del desarrollo con intención de ocupación por el propietario, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a propiedades ocupadas por el propietario;**

(b) **el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a inventarios;**

(c) **el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a una propiedad de inversión; y**

(d) **el inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, en el caso de una transferencia de inventarios a propiedad de inversión;**

(e) [eliminado]

58 Cuando la entidad decida disponer de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando a la propiedad como de inversión hasta que sea dada de baja en cuentas (eliminado del estado de situación financiera) y no lo tratará como si fuera un elemento de los inventarios. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar manteniéndolo en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.

59 Los párrafos 60 a 65 tratan problemas de reconocimiento y medición que son aplicables cuando la entidad aplica el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo, las transferencias entre propiedades de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño e inventarios, no varían el importe en libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de medición o información a revelar.

60 **Para la transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NIC 16, la NIIF 16 o la NIC 2, será el valor razonable en la fecha del cambio de uso.**

61 **Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión, que se contabilizará por su valor razonable, la entidad aplicará la NIC 16 para propiedades de inversión de las que sea dueña y la NIIF 16 para propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso hasta la fecha del cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NIC 16.**

62 Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad de acuerdo con la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma que una revaluación de acuerdo con la NIC 16. En otras palabras:

(a) Cualquier disminución que tenga lugar en el importe en libros de la propiedad, se reconocerá en el resultado. Sin embargo, en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se reconocerá en otro resultado integral y se reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio.

(b) Cualquier aumento que tenga lugar en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado del periodo. El importe reconocido en el resultado del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento se reconocerá en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación dentro del patrimonio. En el caso de disposiciones posteriores de las propiedades de inversión, los superávit de revaluación incluidos en el patrimonio pueden ser transferidos a las ganancias acumuladas. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

63 **En caso de la transferencia de un elemento desde inventarios a propiedades de inversión, para contabilizarlo por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del periodo.**

64 El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión, que vayan a ser contabilizadas por su valor razonable, habrá de ser coherente con el tratamiento de las ventas de inventarios.

65 **Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, se reconocerá en el resultado del periodo.**

Disposiciones

66 **Las propiedades de inversión se darán de baja en cuentas (eliminadas del estado de situación financiera) en el momento de su disposición o cuando las propiedades de inversión queden permanentemente retiradas de uso y no se esperen beneficios económicos futuros procedentes de su disposición.**

67 La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. La fecha de disposición de la propiedad de inversión que se vende es la fecha en que el receptor obtiene su control de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15 para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño. La NIIF 16 se aplicará a una disposición afectada por la contratación de un arrendamiento financiero y una venta con arrendamiento posterior.

68 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 16, la entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo de sustitución de parte de una propiedad de inversión, dará de baja el importe en libros del elemento sustituido. Para las propiedades de inversión contabilizadas según el modelo del costo, el elemento sustituido podría no ser un elemento que se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. Según el modelo del valor razonable, el valor razonable de la propiedad de inversión podrá ya reflejar la pérdida de valor del elemento que va a ser sustituido. En otros casos puede ser difícil distinguir qué importe del valor razonable debería reducirse por causa del elemento que va a ser sustituido. Una alternativa para proceder a esta reducción del valor razonable del elemento sustituido, cuando no resulte practicable hacerlo directamente, es incluir el costo de la sustitución en el importe en libros del activo, y luego volver a evaluar el valor razonable, de forma similar a lo requerido para ampliaciones que no implican sustitución.

69 **La pérdida o ganancia resultante del retiro o la disposición de una propiedad de inversión, se determinarán como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado del periodo en que tenga lugar el retiro o la disposición (a menos que la NIIF 16 exija otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

70 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

71 La entidad aplicará la NIC 37, u otras Normas que considere apropiadas, a cualquier pasivo que permanezca después de disposición de una propiedad de inversión.

72 **Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor, se hayan perdido o abandonado, se reconocerán en el resultado del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.**

73 El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

(a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NIC 36;

(b) los retiros o disposición de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con los párrafos 66 a 71 de esta Norma;

(c) la compensación de terceros por la propiedad de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, haya experimentado una pérdida o haya sido objeto de disposición se reconocerá en el resultado del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y

(d) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con los párrafos 20 a 29 de esta Norma.

Información a revelar

Modelos del valor razonable y del costo

74 La siguiente información a revelar se aplicará de forma adicional a la contenida en la NIIF 16. De acuerdo con la NIIF 16, el dueño de las propiedades de inversión incluirá las revelaciones correspondientes al arrendador respecto a los arrendamientos en los que haya participado. Un arrendatario que mantiene una propiedad de inversión como un activo por derecho de uso proporcionará información a revelar del arrendatario tal como requiere la NIIF 16 e información a revelar del arrendador tal como requiere la NIIF 16 para toda operación de arrendamiento operativo que realice .

75 **Una entidad revelará:**

(a) si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo.

(b) [eliminado]

(c) Cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 14), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio.

(d) [eliminado]

(e) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.

(f) Las cifras incluidas en el resultado del periodo por:

(i) ingresos derivados de rentas provenientes de las propiedades de inversión;

(ii) gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que generaron ingresos por rentas durante el periodo;

(iii) gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que no generaron ingresos en concepto de rentas durante el periodo; y

(iv) el cambio acumulado en el valor razonable que se haya reconocido en el resultado por la venta de una propiedad de inversión, perteneciente al conjunto de activos en los que se aplica el modelo del costo, al otro conjunto de activos en los que se aplica el modelo del valor razonable (véase el párrafo 32C).

(g) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.

(h) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.

Modelo del valor razonable

76 Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 33 a 55, también revelará una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

(a) adiciones, presentando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de estos activos;

(b) adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;

(c) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(d) pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;

(e) las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;

(f) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y

(g) otros cambios.

77 Cuando la evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo, para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos separados, según se describe en el párrafo 50, la entidad revelará una conciliación entre la valoración obtenida y la ajustada incluida en los estados financieros, mostrando por separado el importe agregado de cualesquiera obligaciones por arrendamiento reconocidas que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.

78 En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 53, en los que la entidad mida la propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NIC 16 o de acuerdo con la NIIF 16, la conciliación requerida por el párrafo 76 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión por separado de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:

(a) una descripción de las propiedades de inversión;

(b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;

(c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable; y

(d) cuando haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:

(i) el hecho de que la entidad haya enajenado propiedades de inversión no registradas por su valor razonable;

(ii) el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y

(iii) el importe de la pérdida o ganancia reconocida.

Modelo del costo

79 Además de la información a revelar requerida por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del costo, siguiendo el párrafo 56 también revelará:

(a) los métodos de depreciación utilizados;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

(c) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

(d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

(i) adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de esos activos;

(ii) adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;

(iii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(iv) la depreciación;

(v) el importe de la pérdida reconocida por deterioro de activos, así como el importe de las pérdidas por deterioro de activos que hayan revertido durante el periodo según la NIC 36;

(vi) las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;

(vii) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y

(viii) otros cambios.

(e) el valor razonable de las propiedades de inversión. Si bien, en los casos excepcionales descritos en el párrafo 53, cuando la entidad no pueda medir el valor razonable de las propiedades de inversión de manera fiable, la entidad revelará las siguientes informaciones:

(i) una descripción de las propiedades de inversión;

(ii) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable; y

(iii) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;

Disposiciones transitorias

Modelo del valor razonable

80 La entidad que, habiendo aplicado previamente la NIC 40 (2000), decida por primera vez clasificar y contabilizar como propiedades de inversión algunos o todos los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo, reconocerá el efecto de esa elección como un ajuste en el saldo inicial de las ganancias acumuladas del periodo en el que se haya hecho la elección por primera vez. Además:

(a) si la entidad ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus participaciones en propiedades en periodos anteriores (medidos sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable de la NIIF 13), se recomienda, pero no se obliga a la entidad a:

(i) ajustar el saldo inicial de las ganancias acumuladas para el periodo más antiguo que se presente, en el que se hubiera revelado públicamente el valor razonable por primera vez; y

(ii) reexpresar la información comparativa para esos periodos; y

(b) si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), no reexpresará la información comparativa, y revelará este hecho.

81 Esta Norma requiere un tratamiento distinto del contenido en la NIC 8. La NIC 8 requiere que se reexprese la información comparativa a menos que dicha reexpresión sea impracticable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

82 Cuando la entidad adopte esta Norma por primera vez, el ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas incluirá la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.

Modelo del costo

83 La NIC 8 se aplica a cualquier cambio en las políticas contables que resulte de la adopción por primera vez de esta Norma, si ha optado por utilizar el modelo del costo. El efecto del cambio de políticas contables incluye la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.

84 **Los requerimientos de los párrafos 27 a 29, en relación con la medición inicial de una propiedad de inversión adquirida en una transacción de intercambio de activos, se aplicarán prospectivamente sólo a transacciones futuras.**

Combinaciones de Negocios

84A ***Mejoras Anuales, Ciclo 2011-2013*** **emitido en diciembre de 2013 añadió el párrafo 14A y un encabezamiento antes del párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación de forma prospectiva a las adquisiciones de propiedades de inversión desde el comienzo del primer periodo para el cual adopta esa modificación. Por consiguiente, no se ajustará la contabilización de las adquisiciones de propiedades de inversión en periodos anteriores. Sin embargo, una entidad puede optar por aplicar la modificación a adquisiciones individuales de propiedades de inversión que ocurrieron antes del comienzo del primer periodo anual que tuvo lugar a partir de la fecha de vigencia si, y solo si, la información necesaria para utilizar la modificación a las transacciones anteriores se encuentra disponible para la entidad.**

NIIF 16

84B **Una entidad que aplique la NIIF 16 y sus modificaciones relacionadas con esta Norma por primera vez aplicará los requerimientos de transición del Apéndice C de la NIIF 16 a sus propiedades de inversión mantenidas como un activo por derecho de uso.**

Transferencias de propiedades de inversión

84C *Transferencias de Propiedades de Inversión* (Modificaciones a la NIC 40), emitida en diciembre de 2016, modificó los párrafos 57 y 58. Una entidad aplicará esas modificaciones a cambios de uso que tengan lugar a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones (la fecha de la aplicación inicial). En la fecha de la aplicación inicial, una entidad evaluará nuevamente la clasificación de las propiedades mantenidas en esa fecha y, si procede, reclasificará las propiedades aplicando los párrafos 7 a 14 para reflejar las condiciones que existan en esa fecha.

84D A pesar de los requerimientos del párrafo 84C, se permite que una entidad aplique las modificaciones a los párrafos 57 y 58 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 si, y solo si, eso es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

84E Si, de acuerdo con el párrafo 84C, una entidad reclasifica las propiedades en la fecha de aplicación inicial, la entidad:

(a) Contabilizará la reclasificación aplicando los requerimientos de los párrafos 59 a 64. Al aplicar los párrafos 59 a 64, una entidad:

(i) interpretará cualquier referencia a la fecha del cambio de uso como la fecha de la aplicación inicial; y

(ii) reconocerá cualquier importe que, de acuerdo con los párrafos 59 a 64, se hubiera reconocido en el resultado del periodo como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas en la fecha de la aplicación inicial.

(b) Revelará los importes reclasificados a, o desde, propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 84C. La entidad revelará los importes reclasificados como parte de la conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al comienzo y al final del periodo como requieren los párrafos 76 y 79.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fecha de vigencia

85 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

85A La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 62. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

85B Se modificaron los párrafos 8, 9, 48, 53, 54 y 57, se eliminó el párrafo 22 y se añadieron los párrafos 53A y 53B mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de las propiedades de inversión en construcción desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009 siempre que los valores razonables de dichas propiedades de inversión en construcción fueran medidos en esas fechas. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones de los párrafos 5 y 81E de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

85C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 5, modificó los párrafos 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 a 80 y 85B y eliminó los párrafos 36 a 39, 42 a 47, 49, 51 y 75(d). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

85D *Mejoras Anuales, Ciclo 2011-2013* emitido en diciembre de 2013 añadió encabezamientos antes del párrafo 6 y después del párrafo 84 y añadió los párrafos 14A y 84A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

85E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3(b), 9, 67 y 70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

85F La NIIF 16 emitida en enero de 2016 modificó el alcance de la NIC 40 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión de las que es dueño y las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. La NIIF 16 modificó los párrafos 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 y 78, añadió los párrafos 19A, 29A, 40A y 84B y sus encabezamientos relacionados y eliminó los párrafos 3, 6, 25, 26 y 34. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

85G *Transferencias de Propiedades de Inversión* (Modificaciones a la NIC 40), emitida en diciembre de 2016, modificó los párrafos 57 y 58 y añadió los párrafos 84C a 84E. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 40 (2000)

86 Esta Norma deroga la NIC 40 *Propiedades de Inversión* (emitida en 2000).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Contabilidad 41
Agricultura

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Alcance

1 **Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:**

(a) activos biológicos, excepto las plantas productoras;

(b) productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección; y

(c) subvenciones del gobierno cubierta por los párrafos 34 y 35.

2 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véanse la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y

(b) las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NIC 16). Sin embargo, esta Norma, se aplicará a los productos de esas plantas productoras.

(c) Las subvenciones del gobierno relacionadas con las plantas productoras (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*).

(d) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).

(e) Activos por derecho de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionados con actividades de agricultura (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*).

3 Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de ese momento, se utilizan la NIC 2 *Inventarios* o las otras Normas relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.

4 La tabla siguiente proporciona ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	**Productos agrícolas**	**Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección**
Ovejas	Lana	Hilo de lana
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Matas de té	Hojas recolectadas	Té

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Productos de caucho
Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, palmas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora y están en el alcance de la NIC 16. Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, por ejemplo, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex, están dentro del alcance de la NIC 41.		

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

5 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Actividad agrícola **es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.**

Un *activo biológico* es un animal vivo o una planta.

La *cosecha o recolección* es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Los *costos de venta* son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Un *grupo de activos biológicos* es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

Una *planta productora* es una planta viva que:

(a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;

(b) se espera que produzca durante más de un periodo; y

(c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Producto agrícola **es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.**

La *transformación biológica* comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

5A Los siguientes elementos no son plantas productoras:

(a) plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera);

(b) plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producido de raleos y podas (por ejemplo, árboles que se cultivan por sus frutos o su madera); y

(c) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).

5B Cuando las plantas productoras dejan de utilizarse para generar productos pueden cortarse y venderse como raleos y podas, por ejemplo, para utilizarse como leña. Estas ventas del producido de raleos y podas no impedirían que la planta satisfaga la definición de una planta productora.

5C Los productos que se desarrollan en plantas productoras son activos biológicos.

6 La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas de ciclo anual o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

(a) *Capacidad de cambio.* Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;

(b) *Gestión del cambio.* La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales); y

(c) *Medición del cambio.* Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo, adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o la cosecha, se medirá y controlará como una función rutinaria de la gerencia.

7 La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

(a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta), (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o

(b) obtención de productos agrícolas, tales como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Definiciones generales

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

***Importe en libros* es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).)**

***Subvenciones del gobierno* son las definidas en la NIC 20.**

9 [Eliminado]

Reconocimiento y medición

10 La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

(a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;

(b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

11 En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.

12 Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

13 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 *Inventarios*, u otra Norma que sea de aplicación.

14 [Eliminado]

15 La medición del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

16 A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de medir el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar las condiciones corrientes de mercado, en el que compradores y vendedores participantes del mercado podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.

17 a 21 [Eliminado]

22 La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

23 [Eliminado]

24 Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, en el caso de semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes del final del periodo de presentación o de ganado adquirido recientemente); o

(b) no se espere que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

25 Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo, los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos biológicos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al medir el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, el valor razonable de terrenos sin preparar y mejoras en los terrenos pueden deducirse del valor razonable de los activos combinados para obtener el valor razonable de los activos biológicos.

Ganancias y pérdidas

26 **Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.**

27 Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

28 **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.**

29 Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

30 **Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse de forma fiable, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

31 La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta continuará haciéndolo así hasta el momento de la disposición.

32 En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.

33 Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la entidad considerará la NIC 2, la NIC 16 y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Subvenciones del gobierno

34 Una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, tal subvención se convierta en exigible.

35 Si una subvención del gobierno relacionada con un activo biológico, que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, está condicionada, incluyendo situaciones en las que la subvención requiere que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad reconocerá la subvención del gobierno en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

36 Los términos y condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variados. Por ejemplo, una subvención del gobierno puede requerir que una entidad cultive la tierra en una ubicación determinada durante cinco años, y exigir que la entidad devuelva toda la subvención si la cultiva durante un periodo inferior. En ese caso, la subvención del gobierno no se reconocerá en resultados hasta que hayan pasado los cinco años. Sin embargo, si los términos de la subvención permitiesen retener parte de la misma conforme al tiempo que haya pasado, la entidad reconocerá esa parte en resultados en función del tiempo transcurrido.

37 La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30).

38 Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Información a revelar

39 [Eliminado]

General

40 La entidad revelará la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos.

41 La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

42 La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

43 Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones.

44 Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado destinadas a la producción de carne, o las que se tienen para vender, así como los peces en piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz y el trigo, los productos obtenidos de una planta productora y los árboles que se cultivan para

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

producir madera. Son activos biológicos productores todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo, el ganado para la producción de leche y los árboles frutales de los que se cosechan frutos. Los activos biológicos productores no son productos agrícolas, sino que se mantienen para producir.

45 Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

46 Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la entidad debe describir:

(a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y

(b) las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:

(i) cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y

(ii) la producción agrícola del periodo.

47 a 48 [Eliminado]

49 Una entidad revelará:

(a) la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;

(b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico; y

(c) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

50 La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:

(a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;

(b) los incrementos debidos a compras;

(c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;

(d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;

(e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;

(f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y

(g) otros cambios

51 El valor razonable menos los costos de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación, por separado, de los cambios físicos y de los cambios en los precios es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la entidad que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

52 La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico —crecimiento, degradación, producción y procreación—, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección es también un cambio de tipo físico.

53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

54 **Si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:**

(a) una descripción de los activos biológicos;

(b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;

(c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;

(d) el método de depreciación utilizado;

(e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y

(f) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

55 **Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la disposición de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:**

(a) pérdidas por deterioro del valor;

(b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y

(c) depreciación.

56 **Si, durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:**

(a) una descripción de los activos biológicos;

(b) una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y

(c) el efecto del cambio.

Subvenciones del gobierno

57 **La entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:**

(a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;

(b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y

(c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

Fecha de vigencia y transición

58 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del miércoles, 01 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del miércoles, 01 de enero de 2003, revelará este hecho.

59 En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

60 Se modificaron los párrafos 5, 6, 17, 20 y 21, y se eliminó el párrafo 14 mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

61 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 15, 16, 25 y 30, y eliminó los párrafos 9, 17 a 21, 23, 47 y 48. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

62 *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó los párrafos 1 a 5, 8, 24 y 44 y añadió los párrafos 5A a 5C y 63. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8.

63 En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para cada periodo anterior presentado.

64 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 1
Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros conforme a las NIIF* de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

(a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos en que se presenten;

(b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y

(c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios.

Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

(a) sus primeros estados financieros conforme a las NIIF; y

(b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* relativos a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros de una entidad según las NIIF si, por ejemplo, la misma:

(a) presentó sus estados financieros previos más recientes:

(i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF;

(ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;

(iv) según requerimientos nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o

(v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunos importes con los mismos determinados según las NIIF;

(b) preparó los estados financieros conforme a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;

(c) preparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007); o

(d) no presentó estados financieros en periodos anteriores.

4 Esta NIIF se aplicará cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad:

(a) abandona la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(b) presentó en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o

(c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

4A Sin perjuicio de los requerimientos de los párrafos 2 y 3, una entidad que ha aplicado las NIIF en un periodo anterior sobre el que se informa, pero cuyos estados financieros anuales más recientes no contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, debe o bien aplicar esta NIIF, o bien aplicar las NIIF retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar dichas NIIF.

4B Cuando una entidad opta por no aplicar esta NIIF de acuerdo con el párrafo 4A, aplicará, no obstante, los requerimientos sobre información a revelar de los párrafos 23A y 23B de la NIIF 1, además de los requerimientos sobre información a revelar de la NIC 8.

5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

(a) requerimientos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y

(b) disposiciones de transición específicas contenidas en otras NIIF.

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF

6 Una entidad elaborará y presentará un *estado de situación financiera de conforme a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF.

Políticas contables

7 **Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del *primer periodo sobre el que informe según las NIIF*, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.**

8 Una entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. Una entidad podrá aplicar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de las NIIF

Antecedentes

El final del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 20X5. La entidad A decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 21). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de su actividad el 1 de enero de 20X4 (o, de forma alternativa, el cierre de su actividad el 31 de diciembre de 20X3). La entidad A presentó estados financieros anuales, conforme a sus *PCGA anteriores*, el 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 20X4.

Aplicación de los requerimientos

La entidad A estará obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para periodos que terminen el 31 de diciembre de 20X5 al:

(a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF el 1 de enero de 20X4; y

(b) elaborar y presentar su estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4), su estado del resultado integral, su estado de cambios en el patrimonio y su estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4) así como la información a revelar (incluyendo información comparativa para 20X4).

Si una nueva NIIF aún no fuese obligatoria, pero admitiese su aplicación anticipada, se permitirá a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique ese NIIF en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

9 Las disposiciones de transición contenidas en otras NIIF se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF; pero no serán de aplicación en la transición a las NIIF de *una entidad que las adopta por primera vez*, salvo por lo especificado en los Apéndices B a E.

10 Excepto por lo señalado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:

(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten;

(c) reclasificar partidas reconocidas según los PCGA anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio; y

(d) aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

11 Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha conforme a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio).

12 Esta NIIF establece dos categorías de excepciones al principio de que el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF de una entidad habrá de cumplir con todas las NIIF:

(a) Los párrafos 14 a 17 y el Apéndice B prohíben la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

(b) Los Apéndices C a E conceden exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF.

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

13 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 y en el Apéndice B.

Estimaciones

14 **Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.**

15 Después de la fecha de transición a las NIIF una entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. De acuerdo con el párrafo 14, una entidad tratará la recepción de esa información de la misma forma que los hechos posteriores al periodo sobre el que se informa que no implican ajustes según la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*. Por ejemplo, supongamos que la fecha de transición a las NIIF de una entidad es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA anteriores que se aplicaban el 31 de diciembre de 20X3. La entidad no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF (a menos que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esa nueva información en el resultado del periodo (o, si fuese apropiado, en otro resultado integral) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

16 Una entidad puede tener que realizar estimaciones conforme a las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran requeridas en esa fecha según los PCGA anteriores. Para lograr congruencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición a dichas NIIF. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

17 Los párrafos 14 a 16 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura según las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según las NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Exenciones procedentes de otras NIIF

18 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones contenidas en los Apéndices C a E. La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

19 [Eliminado]

Presentación e información a revelar

20 Esta NIIF no contiene exenciones a los requerimientos de presentación e información a revelar de otras NIIF.

Información comparativa

21 Los primeros estados financieros de una entidad que se presenten conforme a las NIIF incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y las notas relacionadas, incluyendo información comparativa para todos los estados presentados.

Información comparativa no preparada conforme a las NIIF y resúmenes de datos históricos

22 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para periodos anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no requiere que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa conforme a los PCGA anteriores, así como la información comparativa requerida por la NIC 1. En los estados financieros que contengan un resumen de datos históricos o información comparativa conforme a los PCGA anteriores, la entidad:

(a) identificará de forma destacada la información elaborada según PCGA anteriores como no preparada conforme a las NIIF; y

(b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

Explicación de la transición a las NIIF

23 Una entidad explicará cómo la transición de los PCGA anteriores a las NIIF ha afectado a su situación financiera, resultados y flujos de efectivo previamente informados.

23A Una entidad que haya aplicado las NIIF en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 4A, revelará:

(a) la razón por la que dejó de aplicar las NIIF; y

(b) la razón por la que reanuda su aplicación.

23B Cuando una entidad, de acuerdo con el párrafo 4A, opte por no aplicar la NIIF 1, explicará las razones para elegir la aplicación de las NIIF como si nunca hubiera dejado de emplearlas.

Conciliaciones

24 Para cumplir con el párrafo 23, los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluirán:

(a) conciliaciones de su patrimonio, según los PCGA anteriores, con el que resulte de aplicar las NIIF para cada una de las siguientes fechas:

(i) la fecha de transición a las NIIF; y

(ii) el final del último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores.

(b) una conciliación de su resultado integral total según las NIIF para el último periodo en los estados financieros anuales más recientes de la entidad. El punto de partida para dicha conciliación será el resultado integral total según PCGA anteriores para el mismo periodo o, si una entidad no lo presenta, el resultado según PCGA anteriores.

(c) si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, la información a

revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el periodo que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

25 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 24, deberán dar suficiente detalle como para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos realizados en el estado de situación financiera y en el estado del resultado integral. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

26 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 24 distinguirán las correcciones de tales errores de los cambios en las políticas contables.

27 La NIC 8 no se aplicará a los cambios en las políticas contables que realice una entidad en la adopción de las NIIF o a los cambios en dichas políticas hasta después de presentar sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Por tanto, los requerimientos respecto a cambios en las políticas contables que contiene la NIC 8 no son aplicables en los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad.

27A Si durante el periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF una entidad cambia sus políticas contables o la utilización de las exenciones contenidas en esta NIIF, deberán explicarse los cambios entre sus primeros informes financieros intermedios conforme a las NIIF y sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, de acuerdo con el párrafo 23, y actualizará las conciliaciones requeridas por el párrafo 24(a) y (b).

28 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

Designación de activos financieros o pasivos financieros

29 De acuerdo con el párrafo D19A, se permite a una entidad designar un activo financiero reconocido anteriormente como un activo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados. La entidad revelará el valor razonable de los activos financieros así designados en la fecha de designación, así como sus clasificaciones e importes en libros en los estados financieros anteriores.

29A De acuerdo con el párrafo D19, se permite a una entidad designar un pasivo financiero reconocido anteriormente como un pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados. La entidad revelará el valor razonable de los pasivos financieros así designados en la fecha de designación, así como sus clasificaciones e importes en libros en los estados financieros anteriores.

Uso del valor razonable como costo atribuido

30 Si, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad usa el valor razonable como *costo atribuido* para una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión, para un activo intangible o para un activo por derecho de uso (véanse los párrafos D5 y D7), los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad revelarán, para cada partida del estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:

(a) el total acumulado de tales valores razonables; y

(b) el ajuste total al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

Uso del costo atribuido para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

31 De forma análoga, si la entidad utilizase un costo atribuido en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF para una inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada en sus estados financieros separados (véase el párrafo D15), los estados financieros separados iniciales conforme a las NIIF de la entidad revelarán:

(a) la suma del costo atribuido de esas inversiones para las que el costo atribuido es su importe en libros según los PCGA anteriores;

(b) la suma del costo atribuido de esas inversiones para las que el costo atribuido es su valor razonable; y

(c) el ajuste total al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Uso del costo atribuido para activos de petróleo y gas

31A Si una entidad utiliza la exención del párrafo D8A(b) para activos de petróleo y gas, revelará ese hecho y la base sobre la que se distribuyeron los importes en libros determinados conforme a los PCGA anteriores.

Uso del costo atribuido para operaciones sujetas a regulación de tarifas

31B Si una entidad utiliza la exención del párrafo D8B para operaciones sujetas a regulación de tarifas, revelará ese hecho y la base sobre la que se determinaron los importes en libros conforme a los PCGA anteriores.

Utilización del costo atribuido después de una hiperinflación grave

31C Si una entidad elige medir los activos y pasivos a valor razonable y utilizar dicho valor razonable como el costo atribuido en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF debido a una hiperinflación grave (véanse los párrafos D26 a D30), los estados financieros primeros conforme a las NIIF de la entidad revelarán una explicación de la forma en que, y la razón por la que, la entidad tuvo, y dejó de tener, una moneda funcional que reúna las dos características siguientes:

(a) No tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda.

(b) No existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

Información financiera intermedia

32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presentase un informe financiero intermedio, según la NIC 34 para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros presentados conforme a las NIIF, la entidad cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

(a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo contable intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá:

(i) una conciliación de su patrimonio al final del periodo intermedio, según los PCGA anteriores, comparable con el patrimonio conforme a las NIIF en esa fecha; y

(ii) una conciliación con su resultado integral total según las NIIF para ese periodo intermedio comparable (actual y acumulado en el año hasta la fecha). El punto de partida para esa conciliación será el resultado integral total según PCGA anteriores para ese periodo o, si una entidad no presenta dicho total, el resultado según PCGA anteriores.

(b) Además de las conciliaciones requeridas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34 para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, una entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 24 (complementadas con los detalles requeridos por los párrafos 25 y 26), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

(c) Si una entidad cambia sus políticas contables o su uso de las exenciones contenidas en esta NIIF, explicará los cambios en cada información financiera intermedia de acuerdo con el párrafo 23 y actualizará las conciliaciones requeridas por (a) y (b).

33 La NIC 34 requiere que se revele cierta información mínima, que esté basada en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también requiere que una entidad revele "cualquier suceso o transacción que resulte significativo para la comprensión del periodo intermedio actual". Por tanto, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados conforme a los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio actual, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

Fecha de vigencia

34 Una entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada.

35 Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos D1(n) y D23 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIC 23 *Costos por Préstamos* (revisada en 2007) en periodos anteriores, esas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

36 La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) modificó los párrafos 19, C1 y C4(f) y (g). Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

37 La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008) modificó los párrafos B1 y B7. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

38 El documento *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 y NIC 27), emitido en mayo de 2008, añadió los párrafos 31, D1(g), D14 y D15. Una entidad aplicará esos párrafos a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase los párrafos en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

39 El párrafo B7 fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

39A El documento *Exenciones Adicionales para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* (Modificaciones a la NIIF 1), emitido en julio de 2009, añadió los párrafos 31A, D8A, D9A y D21A, y modificó el párrafo D1(c), (d) y (l). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

39B [Eliminado]

39C La CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio* añadió el párrafo D25. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 19.

39D [Eliminado]

39E *Mejoras a las NIIF*, emitido en mayo de 2010, añadió los párrafos 27A, 31B y D8B, y modificó los párrafos 27, 32, D1(c) y D8. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho. A las entidades que adoptaron las NIIF en periodos anteriores a la fecha de vigencia de la NIIF 1 o aplicaron la NIIF 1 en un periodo anterior se les permite aplicar retroactivamente la modificación al párrafo D8 en el primer periodo anual después de que sea efectiva la modificación. Una entidad que aplique el párrafo D8 retroactivamente revelará ese hecho.

39F [Eliminado]

39G [Eliminado]

39H *Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* (Modificaciones a la NIIF 1), emitido en diciembre de 2010, modificó los párrafos B2, D1 y D20, y añadió los párrafos 31C y D26 a D30. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2011. Se permite su aplicación anticipada.

39I Las NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 31, B7, C1, D1, D14 y D15, y añadieron el párrafo D31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

39J La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, eliminó el párrafo 19, modificó la definición de valor razonable del Apéndice A y modificó los párrafos D15 y D20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

39K *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 21. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

39L La NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en junio de 2011) modificó el párrafo D1, y eliminó los párrafos D10 y D11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).

39M La CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* añadió el párrafo D32 y modificó el párrafo D1. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 20.

39N *Préstamos del Gobierno* (Modificaciones a la NIIF 1), emitida en marzo de 2012, añadió los párrafos B1(f) y B10 a B12. Una entidad aplicará estos párrafos a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

39O Los párrafos B10 y B11 se refieren a la NIIF 9. Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, las referencias de los párrafos B10 y B11 a la NIIF 9 deberán interpretarse como referencias a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

39P El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, añadió los párrafos 4A y 4B y 23A y 23B. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

39Q *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo D23. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

39R El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 21. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

39S El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, modificó el párrafo D31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 11 (modificada en junio de 2012).

39T *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitida en octubre de 2012, modificó los párrafos D16, D17 y el Apéndice C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada de *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, utilizará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

39U [Eliminado]

39V La NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*, emitida en enero de 2014, modificó el párrafo D8B. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NIIF 14 a un periodo anterior, la modificación se utilizará en dicho periodo anterior.

39W *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo C5. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIIF 11 contenidas en *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) en un periodo anterior, la modificación al párrafo C5 se aplicará también en dicho periodo anterior.

39X La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo D1, eliminó el párrafo D24 y su encabezamiento correspondiente y añadió los párrafos D34 y D35 y sus encabezamientos correspondientes. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

39Y La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 29, B1 a B6, D1, D14, D15, D19 y D20, eliminó los párrafos 39B, 39G y 39U y añadió los párrafos 29A, B8 a B8G, B9, D19A a D19C, D33, E1 y E2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

39Z *El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014, modificó el párrafo D14 y añadió el párrafo D15A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

39AA [Eliminado]

39AB La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016 modificó los párrafos 30, C4, D1, D7, D8B y D9, eliminó el párrafo D9A y añadió los párrafos D9B a D9E. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

39AC La CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* añadió el párrafo D36 y modificó el párrafo D1. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 22.

39AD *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016*, emitida en diciembre de 2016, modificó los párrafos 39L y 39T, y eliminó los párrafos 39D, 39F, 39AA y E3 a E7. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

39AE [Párrafo no utilizado]*

39AF La CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* añadió el párrafo E8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 23..

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no está por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública

Derogación de la NIIF 1 (emitida en 2003)

40 Esta NIIF reemplaza a la NIIF 1 (emitida en 2003 y modificada en mayo de 2008).

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

costo atribuido Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.

entidad que adopta por primera vez las NIIF La entidad que presenta sus **primeros estados financieros conforme a las NIIF**.

estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF El estado de situación financiera de una entidad en la **fecha de transición a las NIIF**.

fecha de transición a las NIIF El comienzo del primer periodo para el que una entidad presenta información comparativa completa conforme a las NIIF en sus **primeros estados financieros presentados conforme a las NIIF**.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) Interpretaciones SIC[a].

PCGA anteriores Las bases de contabilización que la **entidad que adopta por primera vez las NIIF** utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF El periodo más reciente sobre el que se informa cubierto por los **primeros estados financieros conforme a las NIIF** de una entidad.

primeros estados conforme a las NIIF Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**, mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

valor razonable *Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13)

(a) Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada de la Fundación IFRS en 2010.

Apéndice B
Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

B1 Una entidad aplicará las siguientes excepciones:

(a) la baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros (párrafos B2 y B3);

(b) contabilidad de coberturas (párrafos B4 a B6);

(c) participaciones no controladoras (párrafo B7);

(d) clasificación y medición de activos financieros (párrafos B8 a B8C);

(e) deterioro de activos financieros (párrafos B8D a B8G);

(f) derivados implícitos (párrafo B9); y

(g) préstamos del gobierno (párrafos B10 a B12).

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

B2 Excepto por lo permitido en el párrafo B3, una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 de forma prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir de la fecha de transición a las NIIF. Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos financieros que no sean derivados o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores como resultado de una transacción que tuvo lugar antes de la fecha de transición a las NIIF, no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con las NIIF (a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior).

B3 Con independencia de lo establecido en el párrafo B2, una entidad podrá utilizar los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIIF 9 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja en cuentas como resultado de transacciones pasadas se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

Contabilidad de coberturas

B4 En la fecha de transición a las NIIF, según requiere la NIIF 9, una entidad:

(a) medirá todos los derivados a su valor razonable; y

(b) eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como si fueran activos o pasivos.

B5 En su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad no reflejará una relación de cobertura de un tipo que no cumpla los requisitos de la contabilidad de coberturas según la NIIF 9 (por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es una opción emitida independiente o una opción emitida neta; o donde la partida cubierta es una posición neta en una cobertura de flujos de efectivo para otro riesgo distinto de riesgo de tasa de cambio). Sin embargo, si una entidad designó una posición neta como una partida cubierta, de acuerdo con PCGA anteriores, puede designar como una partida cubierta de acuerdo con las NIIF una partida individual dentro de esa posición neta, o una posición neta si cumple los requerimientos del párrafo 6.6.1 de la NIIF 9, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

B6 Si, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero ésta no cumpliese con las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIIF 9, la entidad aplicará los párrafos 6.5.6 y 6.5.7 de la NIIF 9 para discontinuar la contabilidad de coberturas. Las transacciones realizadas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán de forma retroactiva como coberturas.

Participaciones no controladoras

B7 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará los siguientes requerimientos de la NIIF 10 de forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF:

(a) el requerimiento del párrafo B94 de que el resultado integral total se atribuya a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras, incluso si esto diese lugar a un saldo deudor de estas últimas;

(b) los requerimientos de los párrafos 23 y B96 para la contabilización de los cambios en la participación de la controladora en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control; y

(c) los requerimientos de los párrafos B97 a B99 para la contabilización de una pérdida de control sobre una subsidiaria, y los requerimientos relacionados del párrafo 8A de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF elige aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva a combinaciones de negocios pasadas, aplicará también la NIIF 10 de acuerdo con el párrafo C1 de esta NIIF.

Clasificación y medición de instrumentos financieros

B8 Una entidad evaluará si un activo financiero cumple las condiciones del párrafo 4.1.2 o las condiciones del párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición a las NIIF.

B8A Si es impracticable evaluar un elemento del valor temporal modificado de acuerdo con los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NIIF, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NIIF sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con la modificación del elemento del valor temporal del dinero modificado de los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9. (En este caso, la entidad aplicará también el párrafo 42R de la NIIF 7, pero las referencias al "párrafo 7.2.4 de la NIIF 9" se interpretarán con el significado de este párrafo y las referencias al "reconocimiento inicial del activo financiero" se interpretarán como que quiere decir "en la fecha de transición a las NIIF".)

B8B Si es impracticable evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado es insignificante de acuerdo con los párrafo B4.1.12(c) de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NIIF, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NIIF sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo B4.1.12 de la NIIF 9. (En este caso, la entidad aplicará también el párrafo 42S de la NIIF 7, pero las referencias al "párrafo 7.2.5 de la NIIF 9" se interpretarán con el significado de este párrafo y las referencias al "reconocimiento inicial del activo financiero" se interpretarán como que quiere decir "en la fecha de transición a las NIIF".)

B8C Si es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad aplicar retroactivamente el método del interés efectivo de la NIIF 9, el valor razonable del activo financiero o el pasivo financiero en la fecha de transición a las NIIF será el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de transición a las NIIF.

Deterioro del valor de activos financieros

B8D Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5 de la NIIF 9 de forma retroactiva sujeta a los párrafos 7.2.15 y 7.2.18 a 7.2.20 de esa NIIF.

B8E En la fecha de transición a las NIIF, una entidad utilizará la información razonable y sustentable que esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado para determinar el riesgo crediticio en la fecha en que un instrumento financiero se reconoció inicialmente (o para compromisos de préstamos y contratos de garantía financiera en la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable de acuerdo con el párrafo 5.5.6 de la NIIF 9) y lo comparará con el riesgo crediticio en la fecha de transición a las NIIF (véanse también los párrafos B7.2.2 y B7.2.3 de la NIIF 9).

B8F Al determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, una entidad puede aplicar:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) los requerimientos de los párrafos 5.5.10 y B5.5.27 a B5.5.29 de la NIIF 9; y

(b) la presunción refutable del párrafo 5.5.11 de la NIIF 9 para pagos contractuales que tengan más de 30 días de mora si una entidad va aplicar los requerimientos de deterioro de valor identificando los incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial para esos instrumentos financieros sobre la base de la información sobre morosidad.

B8G Si, en la fecha de transición a las NIIF, la determinación de si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial de un instrumento financiero requiriera un esfuerzo o costo desproporcionado, una entidad reconocerá una corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en cada fecha de presentación hasta que el instrumento financiero se dé de baja en cuentas [a menos que el instrumento financiero sea de riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación, en cuyo caso se aplicará el párrafo B8F(a)].

Derivados implícitos

B9 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF evaluará si se requiere que un derivado implícito se separe de su contrato anfitrión y se contabilice como un derivado basándose en las condiciones existentes en la fecha en que la entidad se convirtió por primera vez en parte del contrato o en la fecha en que se requiera una nueva evaluación según el párrafo B4.3.11 de la NIIF 9, si ésta fuese posterior.

Préstamos del gobierno

B10 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF clasificará todos los préstamos del gobierno recibidos como un pasivo financiero o como un instrumento de patrimonio de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Excepto por lo permitido por el párrafo B11, una entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará los requerimientos de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a las NIIF y no reconocerá el beneficio correspondiente del préstamo del gobierno a una tasa de interés por debajo de la de mercado como una subvención gubernamental. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno a una tasa de interés por debajo de la de mercado sobre una base congruente con los requerimientos de las NIIF, utilizará el importe en libros del préstamo según sus PCGA anteriores, en la fecha de transición a las NIIF, como el importe en libros del préstamo en el estado de situación financiera de apertura según las NIIF. Una entidad aplicará la NIIF 9 para medir estos préstamos tras la fecha de transición a las NIIF.

B11 Sin perjuicio de lo previsto por el párrafo B10, una entidad podrá aplicar los requerimientos de las NIIF 9 y NIC 20 de forma retroactiva a cualquier préstamo del gobierno con origen en una fecha anterior a la transición a las NIIF, siempre que la información necesaria para hacerlo haya sido obtenida en la fecha de la contabilización inicial de ese préstamo.

B12 Los requerimientos y guías de los párrafos B10 y B11 no impiden que una entidad pueda utilizar las exenciones descritas en los párrafos D19 a D19D en relación con la designación de instrumentos financieros reconocidos con anterioridad a valor razonable con cambios en resultados.

Apéndice C
Exenciones referidas a las combinaciones de negocios

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Una entidad aplicará los siguientes requerimientos a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF. Este Apéndice debe aplicarse únicamente a combinaciones de negocios dentro del alcance de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios.

C1 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 a las combinaciones de negocios realizadas en el pasado (combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF). Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF reexpresase cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará todas las combinaciones de negocios posteriores y aplicará también la NIIF 10 desde esa misma fecha. Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF opta por reexpresar una combinación de negocios que tuvo lugar el 30 de junio de 20X6, reexpresará todas las combinaciones de negocios que tuvieron lugar entre el 30 de junio de 20X6 y la fecha de transición a las NIIF, y aplicará también la NIIF 10 desde el 30 de junio de 20X6.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

C2 Una entidad no necesitará aplicar de forma retroactiva la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* a los ajustes al valor razonable ni a la plusvalía que hayan surgido en las combinaciones de negocios ocurridas antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplicase, de forma retroactiva, la NIC 21 a esos ajustes al valor razonable ni a la plusvalía, los considerará como activos y pasivos de la entidad, y no como activos y pasivos de la adquirida. Por tanto, estos ajustes al valor razonable y a la plusvalía, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se registran utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.

C3 Una entidad podría aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes del valor razonable y la plusvalía que surge de:

(a) en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF; o

(b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIIF 3, tal como permite el párrafo C1 anterior.

C4 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 de forma retroactiva a una combinación de negocios anterior, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esa combinación:

(a) La entidad que adopta por primera vez las NIIF, conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida o como una unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados conforme a los PCGA anteriores.

(b) La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá todos sus activos y pasivos en la fecha de transición a las NIIF que hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de negocios pasada, que sean diferentes de:

(i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo B2); y

(ii) los activos, incluyendo la plusvalía, y los pasivos que no fueron reconocidos en el estado consolidado de situación financiera de la adquirente de acuerdo con los PCGA anteriores y que tampoco cumplirían las condiciones para su reconocimiento de acuerdo las NIIF en el estado de situación financiera separado de la adquirida (véanse los apartados (f) a (i) más adelante).

La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo intangible que estaba previamente incluido en la plusvalía (véase el punto (i) del apartado (g) siguiente).

(c) La entidad que adopta por primera vez las NIIF excluirá de su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. La entidad que adopta por primera vez las NIIF contabilizará los cambios resultantes de la forma siguiente:

(i) La entidad que adopta por primera vez las NIIF pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo intangible alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38 *Activos Intangibles*. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos correspondientes) como parte de la plusvalía (a menos que hubiera deducido la plusvalía, conforme a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio; véase el punto (i) del apartado (g) y el apartado (i) siguientes).

(ii) La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá en las ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes.[1]

(d) Las NIIF requieren una medición posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al costo original, tal como el valor razonable. La entidad que adopta por primera vez las NIIF medirá estos activos y pasivos, en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios

1 Estos cambios incluyen las reclasificaciones hacia o desde los activos intangibles si la plusvalía no se reconoció como un activo de acuerdo con PCGA previos. Esto sucede si, de acuerdo con los PCGA anteriores, la entidad (a) dedujo la plusvalía directamente del patrimonio, o (b) no trató la combinación de negocios como una adquisición.

anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio) en lugar de la plusvalía.

(e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, conforme a los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su costo atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF requieren, en una fecha posterior, una medición basada en el costo de estos activos y pasivos, este costo atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el costo, a partir de la fecha de la combinación de negocios.

(f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no se reconoció según los PCGA anteriores, no tendrá un costo atribuido nulo en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. En su lugar, la adquirente lo reconocerá y medirá, en su estado de situación financiera consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el estado de situación financiera de la adquirida. Por ejemplo: si la adquirente no había, según sus PCGA anteriores, capitalizado los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, en la que la adquirida era una arrendataria, los capitalizará, en sus estados financieros consolidados, tal como la NIIF 16 *Arrendamientos* hubiera requerido hacerlo a la adquirida en su estado de situación financiera conforme a las NIIF. De forma similar, si la adquirente no tenía reconocido, según PCGA anteriores, un pasivo contingente que existe todavía en la fecha de transición a las NIIF, la adquirente reconocerá ese pasivo contingente en esa fecha a menos que la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* prohibiera su reconocimiento en los estados financieros de la adquirida. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en la plusvalía, pero se hubiera reconocido por separado de haber aplicado la NIIF 3, ese activo o pasivo permanecerá en la plusvalía, a menos que las NIIF requiriesen reconocerlo en los estados financieros de la adquirida.

(g) El importe en libros de la plusvalía en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, será su importe en libros en la fecha de transición a las NIIF según los PCGA anteriores, tras realizar los dos ajustes siguientes:

(i) Si fuera requerido por el punto (i) del apartado (c) anterior, la entidad que adopta por primera vez las NIIF incrementará el importe en libros de la plusvalía cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo intangible según los PCGA anteriores. De forma similar, si el apartado (f) anterior requiere que la entidad que adopta por primera vez las NIIF reconozca un activo intangible que quedó incluido en la plusvalía reconocida según los PCGA anteriores, procederá a reducir en consecuencia el importe en libros de la plusvalía (y, si fuera el caso, a ajustar las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos).

(ii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor de la plusvalía, la entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36 para comprobar, en la fecha de transición a las NIIF, si la plusvalía ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en el superávit por revaluación). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF.

(h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros de la plusvalía. Por ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NIIF no reexpresará el importe en libros de la plusvalía:

(i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en proceso adquirida en esa combinación de negocios (a menos que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el estado de situación financiera de la adquirida);

(ii) para ajustar la amortización de la plusvalía realizada con anterioridad;

(iii) para revertir ajustes de la plusvalía no permitidos por la NIIF 3, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

(i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, una entidad que adopta por primera vez las NIIF reconoció la plusvalía como una reducción del patrimonio:

(i) No reconocerá esa plusvalía en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. Además, no reclasificará esta plusvalía al resultado del periodo si dispone de la subsidiaria, o si la inversión en ésta sufriera un deterioro del valor.

(ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia que afectase a la contraprestación de la compra se reconocerán en las ganancias acumuladas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(j) La entidad que adopta por primera vez las NIIF, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una subsidiaria adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo, porque la controladora no la considerase, según esos PCGA, como subsidiaria, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopta por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la subsidiaria, para obtener los importes que las NIIF habrían requerido en el estado de situación financiera de la subsidiaria. El costo atribuido de la plusvalía será igual a la diferencia, en la fecha de transición a las NIIF, entre:

(i) la participación de la controladora en tales importes en libros, una vez ajustados; y

(ii) el costo, en los estados financieros separados de la controladora, de su inversión en la subsidiaria.

(k) La medición de la participación no controladora y de los impuestos diferidos se deriva de la medición de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a las participaciones no controladoras y a los impuestos diferidos.

C5 La exención para las combinaciones de negocios pasadas también se aplica a las adquisiciones pasadas de inversiones en asociadas, y de participaciones en negocios conjuntos y participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3. Además, la fecha seleccionada en función del párrafo C1 se aplica igualmente para todas esas adquisiciones.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice D

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

(a) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos D2 y D3);

(b) contratos de seguro (párrafo D4);

(c) costo atribuido (párrafos D5 a D8B);

(d) arrendamientos (párrafos D9 y D9B a D9E);

(e) [eliminado]

(f) diferencias de conversión acumuladas (párrafos D12 y D13);

(g) inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (párrafos D14 a D15A y D15);

(h) activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (párrafos D16 y D17);

(i) instrumentos financieros compuestos (párrafo D18);

(j) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafos D19 a D19C);

(k) la medición a valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo D20);

(l) pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo (párrafos D21 y D21A);

(m) activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (párrafo D22);

(n) costos por préstamos (párrafo D23);

(o) transferencias de activos procedentes de clientes (párrafo D24);

(p) cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio (párrafo D25);

(q) hiperinflación grave (párrafos D26 a D30);

(r) acuerdos conjuntos (párrafo D31);

(s) costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto (párrafo D32);

(t) designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera (párrafo D33).

(u) ingresos de actividades ordinarias (párrafos D34 y D35); y

(v) transacciones en moneda extranjera y contraprestación anticipada (párrafo D36).

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

Transacciones con pagos basados en acciones

D2 Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio que fueron concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002. También se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio que fueron concedidos después del 7 de noviembre de 2002 y que son irrevocables (consolidados) antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha revelado públicamente el valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de medición, según se define en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo, instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002), una entidad que adopta por primera vez las NIIF revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que los que no se ha aplicado la NIIF 2, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha de transición a las NIIF.

D3 Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha

de transición a las NIIF. También se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 a los pasivos que fueron liquidados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se hubiera aplicado la NIIF 2, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no estará obligada a reexpresar la información comparativa si dicha información está relacionada con un periodo o una fecha anterior al 7 de noviembre de 2002.

Contratos de seguro

D4 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer una entidad que adopta por primera vez las NIIF.

Costo atribuido

D5 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

(a) valor razonable; o

(b) al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 podrán ser aplicadas también a:

(a) propiedades de inversión, si una entidad escoge la aplicación del modelo del costo de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*;

(aa) activos por derecho de uso (NIIF 16 *Arrendamientos*); y

(b) activos intangibles que cumplan:

(i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 (incluyendo la medición fiable del costo original); y

(ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no usará estas opciones de elección para otros activos o pasivos.

D8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial.

(a) Si la fecha de medición *es la fecha de transición a las NIIF o una fecha anterior* a ésta, la entidad podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido para las NIIF a la fecha de la medición.

(b) Si la fecha de medición es *posterior a* la fecha de transición a las NIIF, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a las NIIF, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos D5 a D7, o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta NIIF.

D8A Según algunos requerimientos de contabilidad nacionales, los costos de exploración y desarrollo para propiedades de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción se contabilizan en centros de costo que incluyan todas las propiedades en una gran área geográfica. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF que utiliza esta contabilidad conforme a PCGA anteriores puede elegir medir los activos de petróleo y gas en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con las siguientes bases:

(a) activos de exploración y evaluación por el importe determinado conforme a los PCGA anteriores de la entidad; y

(b) activos en las fases de desarrollo o producción por el importe determinado para el centro de costo conforme a los PCGA anteriores de la entidad. La entidad distribuirá proporcionalmente este importe entre los activos subyacentes de los centros de costo utilizando volúmenes de reservas o valores de reservas en esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La entidad comprobará el deterioro del valor de los activos de exploración y evaluación y activos en las fases de desarrollo y producción en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* o la NIC 36 respectivamente y, si fuera necesario, reducirá el importe determinado de acuerdo con los apartados (a) o (b) anteriores. A efectos de este párrafo, los activos de petróleo y gas comprenden solo los activos utilizados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas.

D8B Algunas entidades mantienen elementos de propiedades, planta y equipo, activos por derecho de uso o activos intangibles que se utilizan, o eran anteriormente utilizados, en operaciones sujetas a regulación de tarifas. El importe en libros de estos elementos puede incluir importes que fueron determinados según PCGA anteriores, pero que no cumplen las condiciones de capitalización de acuerdo con las NIIF. Si es este el caso, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por utilizar el importe en libros según PCGA anteriores para un elemento así en la fecha de transición a las NIIF como el costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. En la fecha de transición a las NIIF, una entidad comprobará el deterioro de valor, de acuerdo con la NIC 36, de cada partida para la que se utilice esta exención. A efectos de este párrafo, las operaciones están sujetas a regulación de tarifas si se rigen por un marco para la fijación de los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y ese marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un regulador de tarifas (tal como se define en la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*).

Arrendamientos

D9 En consecuencia, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede evaluar si un contrato existente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento aplicando los párrafos 9 a 11 de la NIIF 16, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes a dicha fecha.

D9A [Eliminado]

D9B Cuando una entidad que adopta por primera vez las NIIF, que es un arrendatario, reconoce pasivos por arrendamiento y activos por derecho de uso, podría aplicar el siguiente enfoque a todos sus arrendamientos (sujeto a la solución práctica descrita en el párrafo D9D).

(a) medición de un pasivo por arrendamiento en la fecha de transición a las NIIF. Un arrendatario que siga este enfoque medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (véase el párrafo D9E), descontados usando la tasa incremental del arrendatario por préstamos recibidos (véase el párrafo D9E) en la fecha de transición a las NIIF.

(b) medición de un activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF. El arrendatario elegirá, arrendamiento por arrendamiento, medir ese activo por derecho de uso:

(i) por su importe en libros como si la NIIF 16 se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo del arrendamiento (véase el párrafo D9E), pero descontado usando la tasa incremental de arrendamiento por préstamos recibidos en la fecha de transición a las NIIF; o

(ii) por un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualesquiera pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con ese arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de transición a las NIIF.

(c) Aplicará la NIC 36 a los activos por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.

D9C A pesar de los requerimientos del párrafo D9B, una entidad que adopta por primera vez las NIIF que es un arrendatario medirá el activo por derecho de uso a valor razonable en la fecha de transición a las NIIF para arrendamientos que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40 y se midan usando el modelo de valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de transición a las NIIF.

D9D Una entidad que adopta por primera vez las NIIF que es un arrendatario podrá elegir una o más de las siguientes opciones en la fecha de transición a las NIIF, aplicadas arrendamiento por arrendamiento:

(a) Aplicar un tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (por ejemplo, un plazo de arrendamiento restante similar para una clase parecida de activo subyacente en un entorno económico similar).

(b) Elegir no aplicar los requerimientos del párrafo D9B a los arrendamientos para los cuales el plazo del arrendamiento (véase el párrafo D9E) finaliza dentro de los 12 meses de la fecha de transición a las NIIF). En su lugar, la entidad contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos como si fueran arrendamientos a corto plazo contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.

(c) Elegir no aplicar los requerimientos del párrafo D9B a los arrendamientos cuyo activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16). En su lugar, la entidad

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.

(d) Excluir los costos directos iniciales (véase el párrafo D9E) de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.

(e) Usar el razonamiento en retrospectiva, tal como al determinar el plazo del arrendamiento si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento.

D9E Pagos por arrendamiento, arrendatario, tasa incremental por préstamos del arrendatario, fecha de comienzo del arrendamiento, costos directos iniciales y plazo de arrendamiento son términos definidos en la NIIF 16 y se usan en esta Norma con el mismo significado.

D10 a D11 [Eliminado]

Diferencias de conversión acumuladas

D12 La NIC 21 requiere que una entidad:

(a) reconozca algunas diferencias de conversión en otro resultado integral y las acumule en un componente separado de patrimonio; y

(b) reclasifique la diferencia de conversión acumulada surgida en la disposición de un negocio en el extranjero, (incluyendo, si procede, las pérdidas y ganancias de coberturas relacionadas) del patrimonio a resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la disposición.

D13 No obstante, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF hace uso de esta exención:

(a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y

(b) la pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión posteriores a esta.

Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

D14 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, la NIC 27 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas de alguna de las formas siguientes:

(a) al costo;

(b) de acuerdo con la NIIF 9; o

(c) utilizando el método de la participación tal como se describe en la NIC 28.

D15 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF midiese esta inversión al costo de acuerdo con la NIC 27, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura conforme a las NIIF mediante uno de los siguientes importes:

(a) el costo determinado de acuerdo con la NIC 27; o

(b) el costo atribuido. El costo atribuido de esa inversión será:

(i) el valor razonable en la fecha de transición a las NIIF de la entidad en sus estados financieros separados; o

(ii) el importe en libros en esa fecha según los PCGA anteriores.

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir entre los apartados (i) o (ii) anteriores para medir sus inversiones en cada subsidiaria, negocio conjunto o asociada que haya optado por medir utilizando el costo atribuido.

D15A Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF contabiliza una inversión utilizando los procedimientos del método de la participación como se describe en la NIC 28:

(a) La entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará a la adquisición de la inversión la exención para las combinaciones de negocios anteriores (Apéndice C).

(b) Si la entidad pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados antes que en sus estados financieros consolidados, y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) después que su controladora, la entidad aplicará el párrafo D16 en sus estados financieros separados.

(ii) después que su subsidiaria, la entidad aplicará el párrafo D17 en sus estados financieros separados.

Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

D16 Si una subsidiaria adoptase por primera vez las NIIF con posterioridad a su controladora, la subsidiaria medirá los activos y pasivos, en sus estados financieros, ya sea a:

(a) los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de transición a las NIIF de la controladora, si no se hicieron ajustes para propósitos de consolidación y para los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria (esta elección no está disponible para una subsidiaria de una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados); o

(b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NIIF, basados en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a):

(i) Cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a mediciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.

(ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la subsidiaria difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la subsidiaria puede emplear como política contable el modelo del costo de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, mientras que el grupo puede utilizar el modelo de revaluación.

Una elección similar puede ser hecha por una asociada o negocio conjunto que adopta por primera vez las NIIF, si bien en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que tiene sobre ella influencia significativa o control en conjunto con otros.

D17 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su subsidiaria (o asociada o negocio conjunto), ésta medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la subsidiaria (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la subsidiaria (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la subsidiaria. A pesar de este requerimiento, una controladora que no es una entidad de inversión no aplicará la excepción de consolidación que se utiliza por cualquier subsidiaria que es una entidad de inversión. De forma similar, si una controladora adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos a los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

Instrumentos financieros compuestos

D18 La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* requiere que una entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio. Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio. Sin embargo, según esta NIIF, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesitará separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

D19 La NIIF 9 permite que un pasivo financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. A pesar de este requerimiento, se permite que una entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, cualquier pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados siempre que el pasivo cumpla los criterios del párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 en esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

D19A Una entidad puede designar un activo financiero como medido a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.1.5 de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición a las NIIF.

D19B Una entidad puede designar una inversión en un instrumento de patrimonio como medida a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición a las NIIF.

D19C Para un pasivo financiero que se designe como un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados, una entidad determinará si el tratamiento del párrafo 5.7.7 de la NIIF 9 crearía una asimetría contable en el resultado del periodo sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición a las NIIF.

Medición al valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial.

D20 Sin perjuicio de los requerimientos de los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos del párrafo B5.1.2A(b) de la NIIF 9 de forma prospectiva a transacciones realizadas a partir de la fecha de transición a las NIIF.

Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

D21 La CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Desmantelamiento, Restauración y Similares* requiere que los cambios específicos por desmantelamiento, restauración o un pasivo similar, se añadan o se deduzcan del costo del activo correspondiente; el importe depreciable ajustado del activo será, a partir de ese momento, depreciado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requerimientos por los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF hace uso de esta exención:

(a) medirá el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;

(b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, mediante el descuento del pasivo a esa fecha utilizando su mejor estimación de la tasa de descuento histórico, ajustada por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo correspondiente; y

(c) calculará la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de depreciación adoptada por la entidad conforme a las NIIF.

D21A Una entidad que utiliza la exención del párrafo D8A(b) (para activos de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción contabilizados en centros de costo que incluyen todas las propiedades en una gran área geográfica conforme a PCGA anteriores), en lugar de aplicar el párrafo D21 o la CINIIF 1:

(a) medirá los pasivos por retiro de servicio, restauración y similares a la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37; y

(b) reconocerá directamente en ganancias acumuladas cualquier diferencia entre ese importe y el importe en libros de los pasivos en la fecha de transición a las NIIF determinados conforme a los PCGA anteriores de la entidad.

Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12

D22 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12.

Costos por préstamos

D23 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por aplicar los requerimientos de la NIC 23 desde la fecha de transición o desde una fecha anterior, tal como lo permite el párrafo 28 de la NIC 23. A partir de la fecha en la que una entidad que aplica esta exención comience a aplicar la NIC 23, dicha entidad:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) no reexpresará el componente de costo por préstamos que estaba capitalizado según PCGA anteriores y que estaba incluido en el importe en libros de los activos en esa fecha; y

(b) contabilizará los costos por préstamos incurridos a partir de esa fecha de acuerdo con la NIC 23, incluyendo los costos por préstamos incurridos a partir de esa fecha por activos aptos que estén en construcción en ese momento.

D24 [Eliminado]

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

D25 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio.*

Hiperinflación grave

D26 Si una entidad tiene una moneda funcional que fue, o es, la moneda de una economía hiperinflacionaria, determinará si estuvo sujeta a una hiperinflación grave antes de la fecha de transición a las NIIF. Esto se aplicará a entidades que están adoptando las NIIF por primera vez, así como a entidades que hayan aplicado las NIIF con anterioridad.

D27 La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:

(a) No tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda.

(b) No existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

D28 La moneda funcional de una entidad deja de estar sujeta a hiperinflación grave en la fecha de normalización de la moneda funcional Esa es la fecha en que la moneda funcional deja de tener una o ambas características del párrafo D27, o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.

D29 Cuando la fecha de transición de una entidad a las NIIF sea a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a las NIIF. La entidad puede utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF.

D30 Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional quede dentro de los 12 meses de un periodo comparativo, éste puede ser menor que 12 meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo 10 de la NIC 1) para ese periodo más corto.

Acuerdos conjuntos

D31 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11 con la siguiente excepción:

(a) Cuando aplique las disposiciones transitorias de la NIIF 11, una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará estas disposiciones en la fecha de transición a las NIIF.

(b) Cuando una entidad que adopta por primera vez las NIIF cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, comprobará el deterioro de valor de la inversión de acuerdo con la NIC 36 como en la fecha de transición a las NIIF, independientemente de que exista cualquier indicación de que la inversión pueda tener deteriorado su valor. Cualquier deterioro de valor resultante se reconocerá como un ajuste a las ganancias acumuladas en la fecha de transición a las NIIF.

Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto

D32 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias establecidas en los párrafos A1 a A4 de la CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto.* En ese párrafo, la referencia a la fecha de vigencia se interpretará como el 1 de enero de 2013 o el comienzo del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF, la que sea posterior.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera

D33 La NIIF 9 permite que algunos contratos para comprar o vender partidas no financieras se designen al comienzo como medidos al valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 2.5 de la NIIF 9). A pesar de este requerimiento, se permite que una entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, contratos que ya existen en esa fecha como medidos al valor razonable con cambios en resultados, pero solo si cumplen los requerimientos del párrafo 2.5 de la NIIF 9 en esa fecha y la entidad designa todos los contratos similares.

Ingresos de actividades ordinarias

D34 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones de transición del párrafo C5 de la NIIF 15. En dichos párrafos las referencias a la "fecha de aplicación inicial" se interpretarán como el comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF decide aplicar esas disposiciones de transición, aplicará también el párrafo C6 de la NIIF 15.

D35 No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reexprese los contratos que estuvieran completados antes del primer periodo presentado. Un contrato completo es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con PCGA anteriores.

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

D36 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesita aplicar la CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* a activos, gastos e ingresos de actividades ordinarias que queden dentro del alcance de esa interpretación inicialmente reconocidos antes de la fecha de transición a las Normas NIIF.

Apéndice E
Exenciones a corto plazo de las NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Exención del requerimiento de reexpresar información comparativa para la NIIF 9

E1 Si el primer periodo de presentación conforme a las NIIF de una entidad comienza antes del 1 de enero de 2019 y la entidad aplica la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014), la información comparativa en los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad no necesita cumplir con la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* o la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014), en la medida en que la información a revelar requerida por la NIIF 7 se relacione con partidas dentro del alcance de la NIIF 9. Para estas entidades, las referencias a la "fecha de transición a las NIIF" significará, en el caso de la NIIF 7 y NIIF 9 (2014) solo, el comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF.

E2 Una entidad que elija presentar información comparativa que no cumpla con la NIIF 7 y la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014) en su primer año de transición:

(a) Aplicará los requerimientos de sus PCGA anteriores en lugar de los requerimientos de la NIIF 9 y a la información comparativa sobre partidas que estén dentro del alcance de la NIIF 9.

(b) Revelará este hecho junto con la base utilizada para preparar esta información.

(c) Tratará cualquier ajuste entre el estado de situación financiera en la fecha de presentación del periodo comparativo (es decir, el estado de situación financiera que incluye información comparativa según PCGA anteriores) y el estado de situación financiera al comienzo del *primer periodo de presentación conforme a las NIIF* [es decir el primer periodo que incluye información que cumple con la NIIF 7 y la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014)] como que surge de un cambio en una política contable y proporcionará la información a revelar requerida por los párrafos 28(a) a 28(e) y 28(f)(i) de la NIC 8. El párrafo 28(f)(i) aplicará solo a los importes presentados en el estado de situación financiera en la fecha de presentación del periodo comparativo.

(d) Aplicará el párrafo 17(c) de la NIC 1 para proporcionar información a revelar adicional cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los

usuarios comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad.

E3 a
E7 [Eliminado]

La Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

E8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF cuya fecha de transición a las NIIF es antes del 1 de julio de 2017 puede optar por no reflejar la aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias en la información comparativa de sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Una entidad que realiza esa elección reconocerá el efecto acumulado de la aplicación de la CINIIF 23 como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo de su primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF..

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 2
Pagos Basados en Acciones

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una *transacción con pagos basados en acciones*. En concreto, requiere que la entidad refleje en el resultado del periodo y en su posición financiera los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo los gastos asociados a las transacciones en las que se conceden *opciones sobre acciones* a los empleados.

Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en la contabilización de todas las transacciones con pagos basados en acciones, pueda o no identificar específicamente algunos o todos los bienes o servicios recibidos, incluyendo:

(a) *transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio*,

(b) *transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo*, y

(c) transacciones en las que la entidad reciba o adquiera bienes o servicios, y las condiciones del acuerdo proporcionen ya sea a la entidad o al proveedor de dichos bienes o servicios, la opción de si la entidad liquida la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio,

a excepción de lo establecido en los párrafos 3A a 6. En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta NIIF.

3 [Eliminado]

3A Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. El párrafo 2 también se aplicará a una entidad que

(a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad del mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones, o

(b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad del mismo grupo reciba los bienes o servicios

a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.

4 A los efectos de esta NIIF, una transacción con un empleado (o un tercero), en su condición de tenedor de instrumentos de patrimonio de la entidad, no será una transacción con pagos basados en acciones. Por ejemplo, si una entidad concede a todos los tenedores de una determinada clase de sus instrumentos de patrimonio el derecho a adquirir instrumentos de patrimonio adicionales de la misma, a un precio inferior al valor razonable de esos instrumentos, y un empleado recibe tal derecho por ser tenedor de un instrumento de patrimonio de esa clase particular, la concesión o el ejercicio de ese derecho no estará sujeto a los requerimientos de esta NIIF.

5 Como se indicó en el párrafo 2, esta NIIF se aplicará a las transacciones con pagos basados en acciones en las que una entidad adquiera o reciba bienes o servicios. Entre esos bienes se incluyen inventarios, consumibles, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos no financieros. Sin embargo, una entidad no aplicará esta NIIF a transacciones en las que la entidad adquiere bienes como parte de los activos netos adquiridos en una combinación de negocios según se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008), en una combinación de entidades o negocios bajo control común según se describe en los párrafos B1 a B4 de la NIIF 3, ni a la contribución de un negocio en la formación de un negocio conjunto según se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* Por lo tanto, los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios, a cambio del control de la entidad adquirida, no están dentro del alcance de esta NIIF. Sin embargo, los instrumentos de patrimonio ofrecidos a los empleados de la entidad adquirida por su condición de empleados (por ejemplo, a cambio de continuar prestando sus servicios) sí entrarán dentro del alcance de esta NIIF. De forma similar, la cancelación, la sustitución u otra modificación de *acuerdos con pagos basados en acciones*, a consecuencia de una combinación de negocios o de alguna otra reestructuración del patrimonio, deberán contabilizarse de acuerdo con esta NIIF. La NIIF 3 proporciona guías sobre la determinación de si los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios son parte de la

contraprestación transferida a cambio del control de la adquirida (y por ello dentro del alcance de la NIIF 3) o son una contrapartida por un servicio continuado a ser reconocido en el periodo posterior a la combinación (y por ello dentro del alcance de esta NIIF).

6 Esta NIIF no se aplicará a las transacciones con pagos basados en acciones en las que la entidad reciba o adquiera bienes o servicios según un contrato que esté dentro del alcance de los párrafos 8 a 10 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (revisada en 2003)[1] o de los párrafos 2.4 a 2.7 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

6A Esta NIIF utiliza el término "valor razonable" de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Por ello, al aplicar la NIIF 2 una entidad medirá el valor razonable de acuerdo con esta NIIF, y no de acuerdo con la NIIF 13.

Reconocimiento

7 **Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones en el momento de la obtención de dichos bienes, o cuando dichos servicios sean recibidos. La entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio, si los bienes o servicios hubiesen sido recibidos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquide en instrumentos de patrimonio, o bien reconocerá un pasivo si los bienes o servicios hubieran sido adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo.**

8 **Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su reconocimiento como activos, se reconocerán como gastos.**

9 Normalmente, surgirá un gasto por el consumo de bienes o servicios. Por ejemplo, los servicios se consumen, normalmente, de forma inmediata, en cuyo caso se reconocerá un gasto cuando la contraparte preste el servicio. Los bienes pueden ser consumidos a lo largo de un periodo de tiempo o, en el caso de los inventarios, vendidos en un momento posterior, en cuyo caso se reconocerá un gasto cuando los bienes sean consumidos o vendidos. Sin embargo, a veces es necesario reconocer el gasto antes de que los bienes o servicios sean consumidos o vendidos, porque no cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos. Por ejemplo, una entidad podría adquirir bienes como parte de la fase de investigación de un proyecto para desarrollar un nuevo producto. Aunque tales bienes no hayan sido consumidos, podrían no cumplir las condiciones para reconocerse como activos, según las NIIF aplicables.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio

Aspectos generales

10 **En las transacciones con pagos basados en acciones que sean liquidadas mediante instrumentos de patrimonio, la entidad medirá los bienes o servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, directamente al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que dicho valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad. Si la entidad no pudiera estimar fiablemente el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, y el correspondiente aumento en el patrimonio, de forma indirecta, por referencia al[2] valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.**

11 Para aplicar lo dispuesto en el párrafo 10 a transacciones con *empleados y terceros que suministren servicios similares*[3] , la entidad determinará el valor razonable de los servicios recibidos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, porque habitualmente no será posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos, como se expone en el párrafo 12. El valor razonable de esos instrumentos de patrimonio se determinará en la *fecha de concesión*.

---

1 El título de la NIC 32 fue modificado en 2005.

2 En esta NIIF se utilizan la frase "por referencia a" en lugar de "al", puesto que la transacción se mide, en última instancia, multiplicando el valor razonable de los instrumentos de patrimonio, medido en la fecha especificada en los párrafos 11 ó 13 (según cuál de los dos sea aplicable), por el número de instrumentos de patrimonio que son irrevocables (se consolidan), como se explica en el párrafo 19.

3 En el resto de la NIIF, todas las referencias a los empleados se entenderán realizadas también a los terceros que suministren servicios similares.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

12 Normalmente, las acciones, las opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio se conceden a los empleados como parte de su paquete de remuneración, en adición a un sueldo en efectivo y otras prestaciones para los mismos. Habitualmente, no será posible valorar directamente los servicios recibidos por cada componente concreto que forme parte del paquete de remuneración a los empleados. Igualmente, podría no ser posible determinar independientemente el valor razonable del paquete completo de la remuneración del empleado sin medir de forma directa el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Además, las acciones o las opciones sobre acciones se concederán a menudo como parte de un bono acordado, y no como parte de la retribución básica; por ejemplo, es habitual encontrarlas como un incentivo a los empleados para que continúen prestando sus servicios a la entidad o para recompensarles por los esfuerzos realizados en la mejora del rendimiento de la entidad. Con la concesión de acciones o de opciones sobre acciones que complementa otras retribuciones, la entidad paga una remuneración adicional para obtener ciertos beneficios económicos adicionales. Es probable que la estimación del valor razonable de dichos beneficios adicionales sea una tarea difícil. Dada la dificultad para determinar directamente el valor razonable de los servicios recibidos, la entidad medirá el valor razonable de los mismos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

13 Para aplicar los requerimientos del párrafo 10 a las transacciones con terceros distintos de los empleados, existirá una presunción refutable de que el valor razonable de los bienes o servicios recibidos puede estimarse con fiabilidad. Dicho valor razonable se medirá en la fecha en que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios. En los casos excepcionales en que la entidad refute esta presunción porque no pueda estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá los bienes o servicios recibidos, y el incremento correspondiente en el patrimonio, indirectamente por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, medidos en la fecha en que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios.

13A En particular, si la contraprestación identificable recibida (si la hubiera) por la entidad parece ser inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o del pasivo incurrido, habitualmente esta circunstancia indicará que se ha recibido (o se recibirá) por la entidad otra contraprestación (es decir, bienes o servicios no identificables). La entidad medirá los bienes o servicios identificables recibidos de acuerdo con esta NIIF. La entidad medirá los bienes o servicios recibidos (o por recibir) no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos (o por recibir). La entidad medirá los bienes o servicios no identificables recibidos en la fecha de la concesión. No obstante, para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado de acuerdo con los párrafos 30 a 33.

Transacciones en las que se reciben servicios

14 Si los instrumentos de patrimonio concedidos *se consolidan* inmediatamente, la contraparte no estará obligada a completar un determinado periodo de servicios antes de que adquiera incondicionalmente el derecho sobre esos instrumentos de patrimonio. A falta de evidencia en contrario, la entidad presumirá que se han recibido los servicios a prestar por la contraparte, como contrapartida de los instrumentos de patrimonio concedidos. En este caso, la entidad reconocerá íntegramente, en la fecha de concesión, los servicios recibidos con el correspondiente aumento del patrimonio.

15 Si los instrumentos de patrimonio concedidos no pasan a ser irrevocables hasta que la contraparte complete un determinado periodo de servicios, la entidad supondrá que los servicios que la contraparte va a prestar durante el *periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión* son una contraprestación de los instrumentos de patrimonio que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por la contraparte, durante el periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión, junto con el correspondiente aumento en el patrimonio. Por ejemplo:

(a) Si a un empleado se le conceden opciones sobre acciones, condicionadas a completar tres años de servicio, entonces la entidad presumirá que los servicios que va a prestar el empleado, como contrapartida de las opciones sobre acciones, se recibirán en el futuro, a lo largo de los tres años del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión.

(b) Si a un empleado se le conceden opciones sobre acciones, condicionadas a alcanzar un *determinado nivel de rendimiento* y a permanecer en la entidad hasta que dicho nivel de rendimiento se haya alcanzado, y la duración del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión varía dependiendo de cuándo se alcance ese nivel de rendimiento, la entidad presumirá que los servicios a prestar por el trabajador, como contrapartida de las opciones sobre acciones, se recibirán en el futuro, a lo largo del periodo esperado de irrevocabilidad de la concesión. La entidad estimará la duración de ese periodo esperado de irrevocabilidad en la fecha de la concesión, basándose en el desenlace más probable de la condición de rendimiento impuesta. Si el rendimiento se midiese sobre una *condición de mercado*, la estimación de la duración del periodo esperado de irrevocabilidad de la concesión será coherente con las suposiciones empleadas para estimar el valor razonable de las opciones

concedidas, y no se revisará posteriormente. Si la condición de rendimiento no fuese una condición de mercado, la entidad revisará su estimación acerca de la duración del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión, si fuera necesario, siempre que la información posterior indicara que la duración del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión difiere de la estimada previamente.

Transacciones medidas por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos

Determinación del valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos

16 Para las transacciones medidas por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, la entidad determinará el valor razonable de esos instrumentos en la *fecha de medición*, basándose en los precios de mercado si estuvieran disponibles, teniendo en cuenta los plazos y condiciones sobre los que esos instrumentos de patrimonio fueron concedidos (considerando los requerimientos de los párrafos 19 a 22).

17 Si los precios de mercado no estuvieran disponibles, la entidad estimará el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos utilizando una técnica de valoración para estimar cuál habría sido el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de medición en una transacción en condiciones de independencia mutua, realizada entre partes interesadas y debidamente informadas. La técnica de valoración será coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para la fijación de precios de los instrumentos financieros, e incorporará todos los factores y suposiciones que considerarían los participantes en el mercado, interesados y debidamente informados, a la hora de fijar el precio (teniendo en cuenta los requerimientos de los párrafos 19 a 22).

18 El Apéndice B contiene guías adicionales sobre la medición del valor razonable de acciones y opciones sobre acciones, que se centran en los términos y condiciones específicos que son características comunes de una concesión de acciones o de opciones sobre acciones a los empleados.

Tratamiento de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión

19 La concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Por ejemplo, la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. También podrían existir condiciones de rendimiento esperado, tales como que la entidad alcanzara un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no serán tenidas en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones en la fecha de medición. En cambio, las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, distintas a las de mercado, se tendrán en cuenta, ajustando el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la medición del importe de la transacción, de forma que, en última instancia, el importe reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, se basará en el número de instrumentos de patrimonio que eventualmente se conviertan en irrevocables. Por ello, no se reconocerá ningún importe acumulado por los bienes o servicios recibidos si los instrumentos de patrimonio concedidos no se convierten en ser irrevocables a consecuencia del incumplimiento de alguna *condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión* distinta de una condición de mercado, por ejemplo, la contraparte no completa un periodo de prestación de servicios especificado, o no cumple alguna condición de rendimiento, teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 21.

20 Para aplicar los requerimientos del párrafo 19, la entidad reconocerá un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, basado en la mejor estimación disponible del número de instrumentos de patrimonio que se espere consolidar y revisará esta estimación, si es necesario, siempre que la información posterior indique que el número de instrumentos de patrimonio que se espere consolidar difiera de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente cumplirán las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 21.

21 Las condiciones referidas al mercado, como por ejemplo un precio objetivo de la acción al que esté condicionada la irrevocabilidad de la concesión (o su ejercicio), se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Por eso, para la concesión de instrumentos de patrimonio con condiciones referidas al mercado, la entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos de la contraparte que satisfagan el resto de condiciones para la irrevocabilidad de la concesión (por ejemplo, los servicios recibidos de un empleado que permanezca en activo durante el periodo requerido), independientemente de que se cumpla la condición de mercado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Tratamiento de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión

21A De forma similar, una entidad tendrá en cuenta, al estimar el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, todas las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de los mismos. Por ello, en los casos de concesión de instrumentos de patrimonio con condiciones distintas a las de irrevocabilidad, la entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos de una contraparte que satisfaga todas las condiciones para la irrevocabilidad que no se refieran al mercado (por ejemplo, las que tienen relación con los servicios recibidos de un empleado que permanezca en servicio durante el periodo requerido), independientemente de que se cumplan dichas condiciones distintas a las de irrevocabilidad.

Tratamiento de un componente de renovación

22 En las opciones que tengan un *componente de renovación*, éste no se tendrá en cuenta al estimar el valor razonable de las opciones concedidas, en la fecha de medición. En cambio, una *opción de renovación* se contabilizará como una nueva opción concedida, siempre que se conceda posteriormente, y en ese mismo momento.

Después de la fecha de irrevocabilidad de la concesión

23 Una vez que haya reconocido los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con los párrafos 10 a 22, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, la entidad no realizará ajustes adicionales al patrimonio tras la fecha de irrevocabilidad de la concesión. Por ejemplo, la entidad no revertirá posteriormente el importe reconocido por los servicios recibidos de un empleado, si los instrumentos de patrimonio cuyos derechos ha consolidado son objeto de revocación o, en el caso de las opciones sobre acciones, si las opciones no se llegan a ejercitar. Sin embargo, este requerimiento no impide que la entidad reconozca una transferencia dentro del patrimonio, es decir, una transferencia desde un componente de patrimonio a otro.

Cuando el valor razonable de los instrumentos de patrimonio no puede estimarse con fiabilidad

24 Los requerimientos contenidos en los párrafos 16 a 23 se aplicarán cuando la entidad esté obligada a medir una transacción con pagos basados en acciones, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. En ocasiones excepcionales, la entidad podría ser incapaz de estimar con fiabilidad el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de medición, de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 16 a 22. Sólo en estas ocasiones excepcionales, la entidad:

(a) Medirá inicialmente los instrumentos de patrimonio por su *valor intrínseco*, en la fecha en la que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios, y posteriormente, al final de cada periodo sobre el que se informa y en la fecha de la liquidación definitiva, reconociendo los cambios de dicho valor intrínseco en el resultado del periodo. En una concesión de opciones sobre acciones, el acuerdo con pagos basados en acciones se liquidará finalmente cuando se ejerciten las opciones, se pierdan (por ejemplo, por producirse la baja en el empleo) o caduquen (por ejemplo, al término de la vida de la opción).

(b) Reconocerá los bienes o servicios recibidos basándose en el número de instrumentos de patrimonio que finalmente se consoliden o (cuando sea aplicable) sean finalmente ejercidos. Para aplicar este requerimiento a las opciones sobre acciones, por ejemplo, la entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, si los hubiere, de acuerdo con los párrafos 14 y 15, excepto que los requerimientos contenidos en el apartado (b) del párrafo 15 relativos a las condiciones referidas al mercado no serán aplicables. El importe reconocido de los bienes y servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión se basará en el número de opciones sobre acciones que se espera sean consolidadas. La entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, si las informaciones posteriores indicasen que el número de opciones sobre acciones que se espera que consoliden difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente queden consolidados. Tras la fecha de vencimiento del plazo para consolidar, la entidad revertirá el importe reconocido de bienes o de servicios recibidos si las opciones sobre acciones son posteriormente anuladas, o caducan al término de su vida.

25 Si la entidad aplica el párrafo 24, no será necesario que aplique los párrafos 26 a 29, puesto que cualquier modificación de los plazos y condiciones sobre los que los instrumentos de patrimonio fueron concedidos será tenida en cuenta al aplicar el método del valor intrínseco establecido en el párrafo 24. Sin embargo, cuando la entidad liquide una concesión de instrumentos de patrimonio a los que se ha aplicado el párrafo 24:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Si la liquidación tuviese lugar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, la entidad contabilizará la liquidación como una aceleración de la irrevocabilidad de la concesión y, por ello, reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, se hubiera reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión que reste.

(b) Cualquier pago realizado en la liquidación se contabilizará como una recompra de instrumentos de patrimonio, es decir, como una deducción del patrimonio, salvo, y en la medida en que, el pago exceda del valor intrínseco de los instrumentos de patrimonio, valorados en la fecha de recompra. Cualquier exceso se reconocerá como un gasto.

Modificaciones en los plazos y condiciones de concesión de los instrumentos de patrimonio, incluyendo las cancelaciones y las liquidaciones

26 La entidad podría modificar los plazos y condiciones en las que los instrumentos de patrimonio fueron concedidos. Por ejemplo, podría reducir el precio de ejercicio de opciones concedidas a los empleados (es decir, volver a determinar el precio de las opciones), lo que aumentará el valor razonable de dichas opciones. Los requerimientos de los párrafos 27 a 29 para contabilizar los efectos de las modificaciones se refieren al contexto de las transacciones con pagos basados en acciones con los empleados. No obstante, esos requerimientos serán también de aplicación a transacciones con pagos basados en acciones con sujetos distintos de los empleados que se valoren por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. En este último caso, las referencias que figuran en los párrafos 27 a 29 relativas a la fecha de concesión se deberán referir, en su lugar, a la fecha en que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios.

27 La entidad reconocerá, como mínimo, los servicios recibidos medidos por su valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio otorgados, a menos que tales instrumentos de patrimonio no queden consolidados por no cumplir alguna condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión (distinta de una condición de mercado) que fuera impuesta en la fecha de concesión. Esto se aplicará independientemente de cualquier modificación de los plazos y condiciones en que los instrumentos de patrimonio fueron otorgados, o de una cancelación o liquidación referentes a esa concesión de instrumentos de patrimonio. Además, la entidad reconocerá los efectos de las modificaciones que aumenten el total del valor razonable de los acuerdos con pagos basados en acciones o bien sean, de alguna otra forma, beneficiosos para el empleado. En el Apéndice B se dan guías sobre la aplicación de este requerimiento.

28 Si se cancela o liquida una concesión de instrumentos de patrimonio durante el periodo para la irrevocabilidad de dicha concesión (por causa distinta de una cancelación derivada de falta de cumplimiento de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión):

(a) La entidad contabilizará la cancelación o la liquidación como una aceleración de la irrevocabilidad de la concesión, y por ello reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo para la irrevocabilidad de la concesión restante.

(b) Cualquier pago hecho al empleado para la cancelación o liquidación de la concesión se contabilizará como la recompra de una participación en el patrimonio, es decir, como una deducción del patrimonio, salvo, y en la medida en que, los pagos excedan al valor razonable de los instrumentos concedidos, medido en la fecha de recompra. Cualquier exceso se reconocerá como un gasto. Sin embargo, si el acuerdo con pagos basados en acciones incluía componentes de pasivo, la entidad medirá nuevamente el valor razonable del pasivo a la fecha de la cancelación o liquidación. Cualquier pago realizado para liquidar el componente de pasivo se contabilizará como una extinción de dicho pasivo.

(c) Si se concediesen nuevos instrumentos de patrimonio a los empleados y, en la fecha de su concesión, la entidad identificase los nuevos instrumentos de patrimonio concedidos como instrumentos de patrimonio sustitutivos de los instrumentos de patrimonio cancelados, la entidad contabilizará la concesión de los instrumentos de patrimonio sustitutivos como si se tratara de una modificación en la concesión original de los instrumentos de patrimonio, de acuerdo con el párrafo 27 y las guías del Apéndice B. El incremento en el valor razonable concedido será la diferencia entre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio sustituidos y el valor razonable neto de los instrumentos de patrimonio cancelados, en la fecha en la que se conceda la sustitución. El valor razonable neto de los instrumentos de patrimonio cancelados será su valor razonable, inmediatamente antes de la cancelación, menos el importe de cualquier pago realizado a los empleados en el momento de la cancelación de dichos instrumentos, que se contabilizará como una deducción del patrimonio, de acuerdo con el apartado (b) anterior. Si la entidad no identificase los nuevos instrumentos de patrimonio concedidos como instrumentos de patrimonio sustitutivos de los instrumentos de patrimonio cancelados, contabilizará esos nuevos instrumentos de patrimonio como una nueva concesión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

28A Si una entidad o la contraparte pueden elegir si cumplir o no una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, durante el periodo de consolidación de la misma, la entidad tratará la falta de cumplimiento de dicha condición, ya sea por la entidad o la contraparte, como una cancelación.

29 Si la entidad recomprase instrumentos de patrimonio ya consolidados, el pago realizado a los empleados se contabilizará como una deducción del patrimonio, salvo, y en la medida en que, el pago exceda del valor razonable de los instrumentos de patrimonio recomprados, medido en la fecha de recompra. Cualquier exceso se reconocerá como un gasto.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

30 Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, la entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo en el que haya incurrido, al valor razonable del pasivo, sujeto a los requerimientos de los párrafos 31 a 33D. Hasta que el pasivo se liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, reconociendo cualquier cambio en el valor razonable en el resultado del periodo.

31 Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revalorización de las acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basará en el incremento del precio de la acción de la entidad a partir de un determinado nivel, a lo largo de un periodo de tiempo determinado. Alternativamente, la entidad podría conceder a sus empleados el derecho a recibir un pago de efectivo futuro, mediante la concesión de un derecho sobre acciones (incluyendo acciones a emitir al ejercitar las opciones sobre acciones) que sean canjeables por efectivo, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, al cese del empleo) o a elección del empleado. Estos acuerdos son ejemplos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo. Los derechos sobre la revaluación de las acciones se usan para ilustrar algunos de los requerimientos de los párrafos 32 a 33D; sin embargo, los requerimientos de esos párrafos se aplican a todas las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

32 La entidad reconocerá los servicios recibidos, y el pasivo a pagar por tales servicios, a medida que los empleados presten el servicio. Por ejemplo, algunos derechos sobre la revaluación de acciones se consolidan inmediatamente y, por ello, los empleados no están obligados a completar un determinado periodo de servicio para tener derecho al pago en efectivo. A falta de evidencia en contrario, la entidad presumirá que ha recibido de los empleados los servicios por los que les han sido concedidos derechos sobre la revaluación de las acciones. Así, la entidad reconocerá inmediatamente tanto los servicios recibidos como el pasivo derivado de su obligación de pago. Si los derechos sobre la revalorización de acciones no fuesen consolidados hasta que los empleados hayan completado un determinado periodo de servicio, la entidad reconocerá los servicios recibidos, y el pasivo derivado de la obligación de pago, a medida que los empleados presten sus servicios durante el periodo de tiempo correspondiente.

33 El pasivo se medirá, tanto inicialmente como al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta su liquidación, al valor razonable de los derechos sobre la revaluación de las acciones, mediante la aplicación de un modelo de valoración de opciones, teniendo en cuenta los plazos y condiciones de concesión de los citados derechos, y en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha, con sujeción a los requerimientos de los párrafos 33A a 33D. Una entidad podría modificar los plazos y condiciones en los que se concedió un pago basado en acciones que se liquida en efectivo. Las guías para la modificación de una transacción con pagos basados en acciones que cambia su clasificación de liquidado en efectivo a liquidado con instrumentos de patrimonio se proporcionan en los párrafos B44A a B44C del Apéndice B.

Tratamiento de las condiciones para la irrevocabilidad de concesión y condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión

33A Una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. También podrían existir condiciones de rendimiento esperado, tales como que la entidad alcanzara un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo en la fecha de medición. En su lugar, las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las de mercado, se tendrán en cuenta ajustando el número de incentivos incluidos en la medición del pasivo que surge de la transacción.

33B Para aplicar los requerimientos del párrafo 33A, la entidad reconocerá un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión. Ese importe se basará en la mejor estimación disponible del número de incentivos que se espera sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, si las informaciones posteriores indicasen que el número de incentivos que se

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

espera que sean irrevocables difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de incentivos que finalmente sean irrevocables.

33C Las condiciones de mercado, tales como un objetivo de precio de la acción sobre el que se condiciona la irrevocabilidad de la concesión (o su posibilidad de ejercicio), así como las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo concedido, así como al medir nuevamente el valor razonable al final de cada periodo sobre el que se informa y en la fecha de la liquidación.

33D Como resultado de la aplicación de los párrafos 30 a 33C, el importe acumulado finalmente reconocido por causa de los bienes o servicios recibidos como contraprestación por el pago basado en acciones que se liquida en efectivo es igual al efectivo a pagar.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener.

33E Las leyes o regulaciones fiscales podrían obligar a que una entidad retenga un importe por causa de la obligación fiscal de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese importe, normalmente en efectivo, a una autoridad fiscal en nombre del empleado. Para satisfacer esta obligación, los términos del acuerdo con pagos basados en acciones podrían permitir o requerir retener el número de instrumentos de patrimonio que iguale al valor monetario de la obligación fiscal del empleado, dentro del número total de instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se habrían emitido para el empleado al ejercer (o convertirse en irrevocable) el pago basado en acciones (es decir el acuerdo con pagos basados en acciones tiene una "característica de liquidación por el neto").

33F Como una excepción a los requerimientos del párrafo 34, la transacción descrita en el párrafo 33E se clasificará en su totalidad como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio. en el caso en que hubieran sido clasificados de esa forma en ausencia de la característica de liquidación por el neto.

33G La entidad aplicará el párrafo 29 de esta Norma para contabilizar la retención de acciones para financiar el pago a la autoridad fiscal con respecto a la obligación fiscal del empleado asociada con el pago basado en acciones. Por ello, el pago realizado se contabilizará como una deducción del patrimonio para las acciones retenidas, excepto por la medida en que el pago supere el valor razonable en la fecha de liquidación por el neto del instrumento de patrimonio retenido.

33H La excepción del párrafo 33F no se aplica a:

(a) un acuerdo con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto en la cual no existe obligación asociada para la entidad, según las leyes o regulaciones fiscales, de retener un importe por la obligación fiscal del empleado; o

(b) cualquier instrumento de patrimonio que la entidad retenga por encima de la obligación fiscal del empleado asociada con el pago basado en acciones (es decir, si la entidad retiene un importe de acciones que supere el valor monetario de la obligación fiscal del empleado). Este exceso de acciones retenidas se contabilizará como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo cuando este importe se paga en efectivo (u otros activos) al empleado.

Las transacciones con pagos basados en acciones con alternativas de efectivo

34 **En las transacciones con pagos basados en acciones en las que los términos del acuerdo proporcionen a la entidad, o a la contraparte, la opción de que la entidad liquide la transacción en efectivo (u otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad contabilizará esa transacción, o sus componentes, como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar en efectivo si, y en la medida en que, la entidad hubiese incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos, o como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar con instrumentos de patrimonio siempre, y en la medida en que, no haya incurrido en ese pasivo.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Transacciones con pagos basados en acciones en las que los términos del acuerdo proporcionan a la contraparte una opción de liquidación

35 Si la entidad ha concedido a la contraparte el derecho a elegir si una transacción con pagos basados en acciones va a ser liquidada en efectivo[4] o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, entonces la entidad habrá concedido un instrumento financiero compuesto, que incluye un componente de deuda (esto es, el derecho de la contraparte a exigir el pago en efectivo) y un componente de patrimonio (es decir, el derecho de la contraparte para solicitar que la liquidación se realice mediante instrumentos de patrimonio en lugar de hacerlo en efectivo). En las transacciones con terceros distintos de los empleados, en las que el valor razonable de los bienes o servicios recibidos se determine directamente, la entidad medirá el componente de patrimonio del instrumento financiero compuesto como la diferencia entre el valor razonable de los bienes o servicios recibidos y el valor razonable del componente de deuda, en la fecha en la que los bienes o servicios se reciban.

36 En otras transacciones, incluyendo las transacciones con los empleados, la entidad determinará el valor razonable del instrumento financiero compuesto en la fecha de medición, teniendo en cuenta los plazos y condiciones en los que fueran concedidos los derechos a recibir efectivo o los instrumentos de patrimonio.

37 Para aplicar el párrafo 36, la entidad determinará primero el valor razonable del componente de deuda, y posteriormente determinará el valor razonable del componente de patrimonio —teniendo en cuenta que la contraparte debe anular el derecho a recibir efectivo para recibir el instrumento de patrimonio. El valor razonable del instrumento financiero compuesto es la suma de los valores razonables de los dos componentes. Sin embargo, las transacciones con pagos basados en acciones en las que la contraparte tiene la opción de elegir el medio de liquidación, se estructuran a menudo de forma que el valor razonable de una alternativa de liquidación sea el mismo que el de la otra. Por ejemplo, la contraparte podría tener la opción de recibir opciones sobre acciones o la liquidación en efectivo de los derechos de la revaluación de acciones. En estos casos, el valor razonable del componente de patrimonio será nulo y, por tanto, el valor razonable del instrumento financiero compuesto será igual al valor razonable del componente de deuda. Por el contrario, si los valores razonables de las alternativas de liquidación difieren, el valor razonable del componente de patrimonio habitualmente será mayor que cero, en cuyo caso el valor razonable del instrumento financiero compuesto será mayor que el valor razonable del componente de deuda.

38 La entidad contabilizará independientemente los bienes o servicios recibidos o adquiridos con relación a cada componente del instrumento financiero compuesto. Para el componente de deuda, la entidad reconocerá los bienes o servicios adquiridos, y un pasivo por la obligación de pagar dichos bienes o servicios, a medida que la contraparte suministra bienes o presta servicios, de acuerdo con los requerimientos que se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo (párrafos 30 a 33). Para el componente de patrimonio (si existiera), la entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos, y un aumento en el patrimonio, a medida que la contraparte suministre los bienes o servicios, de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en instrumentos de patrimonio (párrafos 10 a 29).

39 En la fecha de liquidación, la entidad volverá a medir el pasivo a su valor razonable. Si la entidad emitiese instrumentos de patrimonio para la liquidación, en lugar de hacerla en efectivo, el pasivo se transferirá directamente al patrimonio, como contrapartida por los instrumentos de patrimonio emitidos.

40 Si la entidad liquidase la transacción en efectivo, en lugar de emitir instrumentos de patrimonio, dicho pago se aplicará a liquidar el pasivo en su totalidad. Cualquier componente de patrimonio reconocido previamente permanecerá dentro del mismo. Al elegir recibir efectivo para liquidar la transacción, la contraparte anula su derecho a recibir instrumentos de patrimonio. Sin embargo, este requerimiento no impide que la entidad reconozca una transferencia dentro del patrimonio, es decir, una transferencia desde un componente de patrimonio a otro.

Las transacciones con pagos basados en acciones en las que los términos del acuerdo proporcionan a la entidad una opción de liquidación

41 En una transacción con pagos basados en acciones en la que los términos del acuerdo proporcionan a la entidad la posibilidad de elegir si se liquida en efectivo o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad determinará si tiene una obligación presente de liquidar en efectivo, y contabilizará en consecuencia. La entidad tiene una obligación presente para liquidar en efectivo cuando la decisión de liquidar en instrumentos de patrimonio no tenga carácter o fundamento comercial (por ejemplo, porque la entidad tenga legalmente

---

4 En los párrafos 35 a 43, todas las referencias a "efectivo" incluyen también otros activos de la entidad.

prohibido la emisión de acciones), o la entidad tuviera una práctica pasada o una política establecida de liquidar en efectivo, o generalmente liquide en efectivo cuando la contraparte lo solicite.

42 Si la entidad tuviera una obligación presente de liquidar en efectivo, contabilizará la transacción de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, que figuran en los párrafos 30 a 33.

43 Si no existiese esta obligación, la entidad contabilizará la transacción de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en instrumentos de patrimonio, que figuran en los párrafos 10 a 29. En el momento de la liquidación:

(a) Si la entidad eligiese liquidar en efectivo, el pago en efectivo se registrará como una recompra de una participación en el patrimonio, es decir, como una deducción del importe del patrimonio, excepto por lo señalado en el párrafo (c) siguiente.

(b) Si la entidad eligiese liquidar mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no se requieren otras contabilizaciones (distintas de la transferencia de un componente de patrimonio a otro, si fuera necesario), excepto por lo señalado en el párrafo (c) siguiente.

(c) Si la entidad eligiese la alternativa de liquidación por el mayor valor razonable, en la fecha de liquidación, la entidad reconocerá un gasto adicional por el exceso de valor entregado, esto es, la diferencia entre el efectivo pagado y el valor razonable de los instrumentos de patrimonio que hubiera tenido que emitir, o la diferencia entre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos y el importe de efectivo que en otro caso habría tenido que pagar, según lo que resulte aplicable.

Transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo (modificaciones de 2009)

43A Para transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo, la entidad que recibe los bienes o servicios medirá éstos en sus estados financieros separados o individuales, como una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio o como una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante efectivo, evaluando:

(a) la naturaleza de los incentivos concedidos, y

(b) sus propios derechos y obligaciones.

El importe reconocido por la entidad que recibe los bienes o servicios puede diferir del importe reconocido por el grupo consolidado o por otra entidad del grupo que liquida la transacción con pagos basados en acciones.

43B La entidad que recibe los bienes o servicios medirá los bienes o servicios recibidos como una transacción con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio cuando:

(a) los incentivos concedidos sean sus instrumentos de patrimonio propio, o

(b) la entidad no tenga obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones.

Con posterioridad, la entidad medirá nuevamente la transacción con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio solo por los cambios en las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión distintas de las referidas al mercado de acuerdo con los párrafos 19 a 21. En el resto de circunstancias, la entidad que recibe los bienes o servicios medirá los bienes o servicios recibidos como una transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

43C Cuando otra entidad del grupo reciba los bienes o servicios, la entidad que liquida la transacción con pagos basados en acciones reconocerá la transacción como una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio solo si se liquida con instrumentos de patrimonio propio de la entidad. En otro caso, la transacción se reconocerá como una transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

43D Algunas transacciones del grupo conllevan acuerdos de reembolso que requieren que una entidad del grupo pague a otra entidad del grupo por la aportación de los pagos basados en acciones a los proveedores de los bienes o servicios. En estos casos, la entidad que recibe los bienes o servicios contabilizará la transacción con pagos basados en acciones de acuerdo con el párrafo 43B independientemente de los acuerdos de reembolso intragrupo

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

44 **Una entidad revelará información que permita, a los usuarios de los estados financieros, comprender la naturaleza y alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que se hayan producido a lo largo del periodo.**

45 Para que tenga efecto el contenido del párrafo 44, la entidad revelará al menos lo siguiente:

(a) Una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los plazos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos para la consolidación de los derechos, el plazo máximo de las opciones emitidas y el método de liquidación (por ejemplo, en efectivo o en instrumentos de patrimonio). Una entidad cuyos tipos de acuerdos con pagos basados en acciones sean básicamente similares puede agrupar esta información, a menos que fuera necesario presentar información independiente de cada uno de los acuerdos para cumplir el principio establecido en el párrafo 44.

(b) El número y el promedio ponderado de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones para cada uno de los siguientes grupos de opciones:

(i) existentes al comienzo del periodo;

(ii) concedidas durante el periodo;

(iii) anuladas durante el periodo;

(iv) ejercitadas durante el periodo;

(v) que hayan caducado a lo largo del periodo;

(vi) existentes al final del periodo; y

(vii) susceptibles de ejercicio al final del periodo.

(c) Para las opciones sobre acciones ejercitadas durante el periodo, el precio promedio ponderado de las acciones en la fecha de ejercicio. Si las opciones hubieran sido ejercitadas de manera regular a lo largo del periodo, entonces la entidad podría revelar el precio promedio ponderado de la acción durante el periodo.

(d) Para las opciones existentes al final del periodo, el rango de precios de ejercicio y el promedio ponderado de la vida contractual restante. Si el rango total de los precios de ejercicio fuera amplio, las opciones existentes se dividirán en rangos que sean significativos para evaluar el número de acciones y los momentos en los que las acciones adicionales podrían ser emitidas, así como el efectivo que podría ser recibido como consecuencia del ejercicio de esas opciones.

46 **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender cómo se ha determinado, durante el periodo, el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.**

47 Si la entidad ha determinado de forma indirecta el valor razonable de los bienes o servicios recibidos como contrapartida de los instrumentos de patrimonio de la entidad, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, para cumplir con el contenido del párrafo 46, la entidad revelará al menos la siguiente información:

(a) para las opciones sobre acciones concedidas durante el periodo, el valor razonable promedio ponderado de estas opciones a la fecha de medición, así como información sobre cómo se ha determinado el valor razonable, incluyendo:

(i) el modelo de valoración de opciones usado y los datos de entrada utilizados en dicho modelo, incluyendo el precio promedio ponderado de la acción, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la vida de la opción, los dividendos esperados, la tasa de interés libre de riesgo y otros datos de entrada del modelo, donde se incluirá el método empleado y las suposiciones hechas para incorporar los posibles efectos del ejercicio anticipado de las opciones;

(ii) cómo se ha determinado la volatilidad esperada, incluyendo una explicación de la medida en que la volatilidad se basa en la volatilidad histórica; y

(iii) cómo se han incorporado, en su caso, otras características de la opción concedida en la determinación del valor razonable, tales como algunas condiciones referidas al mercado.

(b) Para otros instrumentos de patrimonio concedidos durante el periodo (esto es, los que sean distintos de opciones sobre acciones), el número y valor razonable promedio ponderado de esos instrumentos en la fecha de medición, así como información acerca de cómo se ha determinado este valor razonable, incluyendo:

(i) si el valor razonable no se hubiese determinado sobre la base de un precio de mercado observable, la forma concreta de calcularlo;

(ii) si se han incorporado, y cómo, en su caso, los dividendos esperados al proceder a la determinación del valor razonable; y

(iii) si se ha incorporado, y cómo, en su caso, cualquier otra característica de los instrumentos de patrimonio concedidos que se incluyera en la determinación del valor razonable.

(c) para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo:

(i) una explicación de esas modificaciones;

(ii) el valor razonable incremental concedido (como resultado de esas modificaciones); y

(iii) información sobre cómo se midió el valor razonable incremental concedido, de manera coherente con los requerimientos establecidos en los apartados (a) y (b) anteriores, cuando ello sea aplicable.

48 Si la entidad hubiera medido directamente el valor razonable de los bienes o servicios recibidos durante el periodo, revelará cómo se ha calculado ese valor razonable, por ejemplo, si el valor razonable se hubiera determinado utilizando el precio de mercado para esos bienes o servicios.

49 Si la entidad hubiese refutado la presunción contenida en el párrafo 13, revelará ese hecho, y dará una explicación de por qué dicha presunción fue refutada.

50 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las transacciones con pagos basados en acciones sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su posición financiera.

51 Para que tenga efecto el contenido del párrafo 50, la entidad revelará al menos lo siguiente:

(a) el gasto total reconocido durante el periodo procedente de transacciones con pagos basados en acciones en las que los bienes o servicios recibidos no cumplían las condiciones para su reconocimiento como activos y, por tanto, fueron reconocidos inmediatamente como un gasto, incluyendo información por separado de la porción del total de los gastos procedentes de transacciones que se han contabilizado como transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en instrumentos de patrimonio;

(b) para los pasivos procedentes de transacciones con pagos basados en acciones:

(i) el importe total en libros al final del periodo; y

(ii) el valor intrínseco total de los pasivos al final del periodo para los que los derechos de la contraparte a recibir efectivo u otros activos se han consolidado al final del periodo (por ejemplo, derechos consolidados sobre la revaluación de acciones).

52 Si la información a revelar requerida por la Norma no cumpliera los principios contenidos en los párrafos 44, 46 y 50, la entidad revelará tanta información adicional como sea necesaria para cumplir con ellos. Por ejemplo, si una entidad ha clasificado las transacciones con pagos basados en acciones como liquidadas con instrumentos de patrimonio de acuerdo el párrafo 33F, la entidad revelará una estimación del importe que espera transferir a la autoridad fiscal para liquidar la obligación fiscal del empleado, cuando sea necesario informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo futuros asociados con el acuerdo con pagos basados en acciones.

Disposiciones transitorias

53 En las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en instrumentos de patrimonio, la entidad aplicará esta NIIF a las concesiones de acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio que fueran concedidos con posterioridad al 7 de noviembre de 2002 y todavía no hubieran consolidado los derechos correspondientes en la fecha de entrada en vigor de esta NIIF.

54 Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad a aplicar esta NIIF a otras concesiones de instrumentos de patrimonio si la entidad ha revelado públicamente el valor razonable de dichos instrumentos de patrimonio, determinado en su fecha de medición.

55 Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a las se aplique esta NIIF, la entidad reexpresará la información comparativa y, cuando sea aplicable, ajustará el saldo inicial de las ganancias (pérdidas) acumuladas del periodo más antiguo para el que se presente información.

56 Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a las que la NIIF no haya sido aplicada (por ejemplo, instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002), la entidad deberá, en todo caso, revelar la información requerida en los párrafos 44 y 45.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

57 Si, después de que la NIIF entre en vigor, la entidad modificase los plazos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a la que no se ha aplicado esta NIIF, deberá, en todo caso, aplicar los párrafos 26 a 29 para contabilizar cualquier modificación.

58 Para los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones existentes en la fecha de la entrada en vigor de esta NIIF, la entidad aplicará la NIIF retroactivamente. Para estos pasivos, la entidad reexpresará la información comparativa, incluyendo el ajuste en el saldo inicial de las ganancias (pérdidas) acumuladas del periodo más antiguo para el que se presente información, en el cual la información haya sido reexpresada, excepto cuando la entidad no venga obligada a reexpresar la información comparativa, en la medida que la información se refiera a un periodo o una fecha que sea anterior al 7 de noviembre de 2002.

59 Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad, a aplicar de forma retroactiva la NIIF a otros pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones, por ejemplo, a los pasivos que fueran liquidados durante un periodo para el que se presente información comparativa.

59A Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 30, 31, 33 a 33H y B44A a B44C como se establece a continuación. Los periodos anteriores no se reexpresarán.

(a) Las modificaciones de los párrafos B44A a B44C se aplican solo a las modificaciones que tengan lugar a partir de la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones.

(b) Las modificaciones de los párrafos 30, 31 y 33 a 33D se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables en la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones, y a las transacciones con pagos basados en acciones con una fecha de concesión a partir de la fecha en que una entidad aplique por primera vez dichas modificaciones. Para transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables y han sido concedidos antes de la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones, una entidad medirá nuevamente el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la nueva medición en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente de patrimonio, según proceda) del periodo sobre el que se informa en el que se apliquen por primera vez las modificaciones.

(c) Las modificaciones de los párrafos 33E a 33H y las modificaciones al párrafo 52 se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables (o que son irrevocables, pero no han sido ejercidos) en la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones y a las transacciones con pagos basados en acciones cuya fecha de concesión se haya producido después de la fecha en que esa entidad aplique por primera vez las modificaciones. Para transacciones (o componentes de estas) con pagos basados en acciones que no son irrevocables (o que son irrevocables pero no han sido ejercidos) que se clasificaron anteriormente como pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, pero que ahora se clasifican como liquidados con instrumentos de patrimonio de acuerdo con las modificaciones, una entidad reclasificará el valor en libros del pasivo por pagos basados en acciones a patrimonio en la fecha en que aplique por primera vez las modificaciones.

59B A pesar de los requerimientos del párrafo 59A, una entidad podría aplicar las modificaciones del párrafo 63D de forma retroactiva, con sujeción a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta Norma, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* si y solo si es posible hacerlo sin llevar a cabo razonamientos en retrospectiva. Si una entidad opta por la aplicación retroactiva, debe hacerlo así para todas las modificaciones realizadas mediante *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2).

Fecha de vigencia

60 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase la NIIF para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

61 La NIIF 3 (revisada en 2008) y el documento *Mejoras a las NIIF*, emitido en abril de 2009, modificaron el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

62 Una entidad aplicará las siguientes modificaciones de forma retroactiva, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009:

(a) el requerimiento del párrafo 21A con respecto al tratamiento de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión;

(b) las definiciones revisadas de "irrevocabilidad" y "condiciones para la irrevocabilidad de la concesión" del Apéndice A;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) las modificaciones de los párrafos 28 y 28A con respecto a las cancelaciones.

Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.

63 Una entidad aplicará las siguientes modificaciones realizadas mediante *Transacciones con Pagos Basados en Acciones Liquidadas en Efectivo del Grupo* emitido en junio de 2009 retroactivamente, sujetas a las disposiciones transitorias incluidas en los párrafos 53 a 59, de acuerdo con la NIC 8 para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010:

(a) la modificación del párrafo 2, la supresión del párrafo 3, y la incorporación de los párrafos 3A y 43A a 43D y de los párrafos B45, B47, B50, B54, B56 a B58 y B60 del Apéndice B en lo que respecta a la contabilización de transacciones entre entidades del grupo.

(b) las definiciones revisadas del Apéndice A de los siguientes términos:

- transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo,
- transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio,
- acuerdo con pagos basados en acciones, y
- transacciones con pagos basados en acciones.

Si la información necesaria para la aplicación retroactiva no está disponible, una entidad reflejará en sus estados financieros separados o individuales los importes anteriormente reconocidos en los estados financieros consolidados del grupo. Se permite su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase las modificaciones a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2010, revelará este hecho.

63A La NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la NIIF 11, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 5 y el Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

63B El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 15 y 19. En el Apéndice A, se modificaron las definiciones de "condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión" y de "condición de mercado", y se añadieron las definiciones de "condición de rendimiento" y "*condición de servicio*". Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las transacciones con pagos basados en acciones para las cuales la fecha de concesión sea a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

63C La NIIF 9, emitida en julio de 2014 modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

63D *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2), emitida en junio de 2016, modificó los párrafos 19, 30, 31, 33, 52 y 63 y añadió los párrafos 33A a 33H, 59A, 59B, 63D y B44A a B44C y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

63E En las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitidas en 2018, se modificó la nota a pie de página de la definición de un instrumento de patrimonio, que figuraba en el Apéndice A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si, al mismo tiempo, una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la NIIF 2 de forma retroactiva, sujeta a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta Norma, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable, o implicase costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la NIIF 2 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Derogación de interpretaciones

64 El documento *Transacciones con Pagos Basados en Acciones Liquidadas en Efectivo del Grupo*, emitido en junio de 2009, sustituyó a la CINIIF 8 *Alcance de la NIIF 2* y a la CINIIF 11 *NIIF 2—Transacciones con Acciones Propias y del Grupo*. Las modificaciones realizadas por ese documento incorporaron los requerimientos anteriores establecidos en las CINIIF 8 y CINIIF 11 de la forma siguiente:

(a) Se modificó el párrafo 2 y añadió el párrafo 13A con respecto a la contabilización de las transacciones en las que la entidad no puede identificar de forma específica algunos o todos los bienes o servicios

recibidos. Esos requerimientos entraron en vigor para los periodos anuales con comienzo a partir del 1 de mayo de 2006.

(b) Se añadieron los párrafos B46, B48, B49, B51 a B53, B55, B59 y B61 en el Apéndice B con respecto a la contabilización de transacciones entre entidades del grupo. Esos requerimientos entraron en vigor para los periodos anuales con comienzo a partir del 1 de marzo de 2007.

Esos requerimientos se aplicaron retroactivamente de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8, sujetos a las disposiciones transitorias de la NIIF 2.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

acuerdo con pagos basados en acciones Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo[5] o cualquier accionista de cualquier entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho al tercero a recibir

(a) efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de **instrumentos de patrimonio** (incluyendo acciones u **opciones sobre acciones**) de la entidad o de otra entidad del grupo, o

(b) **instrumentos de patrimonio** (incluyendo acciones u **opciones sobre acciones**) de la entidad o de otra entidad del grupo,

siempre que se cumplan las **condiciones para la irrevocabilidad de la concesión**, si las hubiera.

componente de renovación Una cualidad que da lugar a una concesión automática de **opciones sobre acciones** adicionales, cuando el tenedor de la opción ejercita opciones previamente concedidas utilizando las acciones de la entidad, en lugar de efectivo, para satisfacer el precio de ejercicio.

condición de mercado Una **condición de rendimiento** de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad o la posibilidad de ejercicio de un **instrumento de patrimonio**, que está relacionada con el precio (o valor) de mercado de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad en el mismo grupo), tal como:

(a) que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de **valor intrínseco** de una **opción sobre acciones**; o

(b) que se consiga un determinado objetivo basado en el precio (o valor) de mercado de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo) en relación a un índice de precios de mercado de **instrumentos de patrimonio** de otras entidades.

Una condición de mercado requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una **condición de servicio**); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito.

5 Un "grupo" se define en el Apéndice A de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* como una "controladora y sus subsidiarias" desde la perspectiva de la entidad controladora última que informa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

condición de rendimiento

Una **condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión** que requiere que:

(a) la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una **condición de servicio**); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito; y

(b) se cumpla un objetivo, u objetivos, de rendimiento especificado mientras la contraparte presta el servicio requerido en (a).

El periodo para lograr el objetivo u objetivos de rendimiento:

(a) no se extenderá más allá del final del periodo de servicio; y

(b) puede comenzar antes del periodo de servicio con la condición de que la fecha de comienzo del objetivo de rendimiento no sea sustancialmente anterior al comienzo del periodo de servicio.

Un objetivo de rendimiento se define por referencia a:

(a) las operaciones (o actividades) propias de la entidad, o las operaciones o actividades de otra entidad del mismo grupo (es decir, una condición no referida al mercado); o

(b) el precio (o valor) de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad o los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo (incluyendo acciones y **opciones sobre acciones**) (es decir, una **condición de mercado**).

Un objetivo de rendimiento puede relacionarse con el rendimiento de la entidad en su totalidad o con alguna parte de la entidad (o parte del grupo), tal como una división o un empleado individual.

condición de servicio

Una **condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión** que requiere que una contraparte complete un periodo especificado de servicio durante el cual se proporcionan los servicios a la entidad. Si la contraparte, independientemente de la razón, deja de proporcionar el servicio durante el **periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión**, no cumple la condición. Una condición de servicio no requiere que se cumpla un objetivo de rendimiento.

condiciones para la irrevocabilidad de la concesión

Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la otra parte a recibir efectivo, otros activos o **instrumentos de patrimonio** de la entidad en un **acuerdo de pagos basados en acciones**. Las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión son **condiciones de servicio** o **condiciones de rendimiento**.

empleados y terceros que prestan servicios similares

Individuos que prestan servicios personales a la entidad en una de las siguientes situaciones (a) los individuos tienen la consideración de empleados a efectos legales o fiscales, (b) los individuos trabajan para la entidad bajo su dirección de la misma forma que quienes tienen la consideración de empleados a efectos legales o fiscales, o (c) los servicios prestados son similares a los que prestan los empleados. El término incluye, por ejemplo, al personal de la gerencia, es decir, las personas que tienen autoridad y responsabilidad en tareas de planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, incluyendo los miembros no ejecutivos del órgano de administración.

fecha de concesión

La fecha en que la entidad y un tercero (incluyendo en este término a los empleados) alcanzan un **acuerdo de pagos basados en acciones**, que se produce cuando la entidad y la contraparte llegan a un entendimiento compartido sobre los plazos y condiciones del acuerdo. En la fecha de concesión, la entidad confiere a la contraparte el derecho a recibir efectivo, otros activos, o **instrumentos de patrimonio** de la misma, sujeto al cumplimiento, en su caso, de determinadas **condiciones para la irrevocabilidad de la concesión**. Si ese acuerdo está sujeto a un proceso de aprobación (por ejemplo, por los accionistas), la fecha de concesión es aquélla en la que se obtiene la aprobación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

fecha de medición	La fecha en la que se mide, a efectos de esta NIIF, el **valor razonable** de los **instrumentos de patrimonio concedidos**. Para transacciones con los **empleados y terceros que prestan servicios similares**, la fecha de medición es la **fecha de concesión**. Para las transacciones con sujetos distintos de los empleados (y terceros que prestan servicios similares), la fecha de medición es aquélla en la que la entidad obtiene los bienes, o la contraparte presta los servicios.
instrumento de patrimonio	Un contrato que pone de manifiesto un interés residual en los activos de la entidad, una vez han sido deducidos todos sus pasivos[6] .
instrumento de patrimonio concedido	El derecho (condicional o incondicional) a un **instrumento de patrimonio** de la entidad, que ésta ha conferido a un tercero, en virtud de un **acuerdo con pagos basados en acciones**.
irrevocabilidad de la concesión	Consecución del derecho. En un **acuerdo de pagos basados en acciones**, un derecho de la otra parte a recibir efectivo, otros activos o **instrumentos de patrimonio** de la entidad es irrevocable (o se consolida) cuando el derecho de la contraparte deja de estar condicionado al cumplimiento de cualesquiera condiciones para la **irrevocabilidad de la concesión**.
opción de renovación	Una nueva **opción sobre acciones** concedida cuando se utiliza una acción para satisfacer el precio de ejercicio de una opción sobre acciones previa.
opción sobre acciones	Un contrato que da al tenedor el derecho, pero no la obligación, de suscribir las acciones de la entidad a un precio fijo o determinable, durante un periodo específico de tiempo.
periodo para la irrevocabilidad de la concesión	El periodo a lo largo del cual tienen que ser satisfechas todas las **condiciones para la irrevocabilidad de la concesión** especificadas en un **acuerdo de pagos basados en acciones**.
transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo	Una **transacción con pagos basados en acciones** en la que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en un pasivo para transferir efectivo u otros activos al proveedor de esos bienes o servicios por importes que están basados en el precio (o valor) de **instrumentos de patrimonio** (incluyendo acciones u **opciones sobre acciones**) de la entidad o de otra entidad del grupo.
transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio	Una **transacción con pagos basados en acciones** en la que la entidad (a) recibe bienes o servicios como contraprestación de sus **instrumentos de patrimonio** propios (incluyendo acciones u **opciones sobre acciones**), o (b) recibe bienes o servicios pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.
transacciones con pagos basados en acciones	Una transacción en la que la entidad (a) recibe bienes o servicios del proveedor de dichos bienes o servicios (incluyendo un empleado) en un **acuerdo con pagos basados en acciones**, o (b) incurre en una obligación de liquidar la transacción con el proveedor en un **acuerdo con pagos basados en acciones** cuando otra entidad del grupo reciba esos bienes o servicios.
valor intrínseco	La diferencia entre el **valor razonable** de las acciones que la contraparte tiene derecho (condicional o incondicional) a suscribir, o que tiene derecho a recibir, y el precio (si existiese) que la contraparte está (o estará) obligada a pagar por esas acciones. Por ejemplo, una **opción sobre acciones** con un precio de ejercicio de 15 u.m.[7] , sobre una acción con un valor razonable de 20 u.m., tiene un valor intrínseco de 5 u.m.

6 El Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018 define un pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como consecuencia de sucesos pasados.

7 En este apéndice, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

valor razonable	El importe por el que un activo podría ser intercambiado, un pasivo liquidado, o un **instrumento de patrimonio concedido** podría ser intercambiado, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Estimación del valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos

B1 En los párrafos B2 a B41 de este apéndice se aborda la medición del valor razonable de las acciones y las opciones sobre acciones concedidas, centrándose en los plazos y condiciones específicos que son características comunes de una concesión de acciones, o de opciones sobre acciones, a los empleados. Por tanto, no contiene una discusión exhaustiva. Además, como las cuestiones valorativas abordadas a continuación se centran en acciones y opciones sobre acciones concedidas a los empleados, se asume que el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones se mide en la fecha de concesión. Sin embargo, muchas de las cuestiones valorativas tratadas a continuación (por ejemplo, la determinación de la volatilidad esperada) también se aplicarán en el contexto de la estimación del valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones concedidas a terceros distintos de los empleados, en la fecha en la que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios.

Acciones

B2 Para las acciones concedidas a los empleados, el valor razonable se medirá por el precio de mercado de las acciones de la entidad (o a un precio de mercado estimado, si las acciones de la entidad no cotizasen en un mercado público) ajustadas para tener en cuenta los plazos y condiciones en los que dichas acciones hayan sido concedidas (excepto las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, que se excluyen de la medición del valor razonable, de acuerdo con los párrafos 19 a 21).

B3 Por ejemplo, si el empleado no tuviese derecho a recibir dividendos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, este factor se tendrá en cuenta en la estimación del valor razonable de las acciones concedidas. De forma parecida, si las acciones están sujetas a restricciones que afectan a su transmisibilidad con posterioridad a la fecha límite de consolidación, ese hecho será tenido en cuenta, pero sólo en la medida en que las restricciones posteriores al periodo de consolidación del derecho afecten al precio que pagaría un sujeto independiente y bien informado. Por ejemplo, si las acciones cotizan activamente en un mercado líquido y profundo, las restricciones de transmisibilidad posteriores a la fecha de irrevocabilidad de la concesión pueden tener escaso o ningún efecto en el precio que el sujeto independiente e informado pagaría por esas acciones. Las restricciones a la transferencia, u otras restricciones que existan durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable en la fecha de concesión de las acciones, porque esas restricciones se derivan de la existencia de condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, que se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19 a 21.

Opciones sobre acciones

B4 En muchos casos, no están disponibles los precios de mercado para las opciones sobre acciones concedidas a los empleados, ya que dichas opciones están sujetas a plazos y condiciones que no se aplican a las opciones cotizadas. Si no existieran opciones cotizadas con plazos y condiciones parecidos, el valor razonable de las opciones concedidas se estimará aplicando un modelo de valoración de opciones.

B5 La entidad tendrá en cuenta, a la hora de seleccionar el modelo de valoración de opciones aplicable, los factores que considerarían los partícipes en el mercado que estuvieran interesados y debidamente informados. Por ejemplo, muchas opciones para los empleados tienen vidas largas, pueden usualmente ejercerse durante el periodo que media entre la fecha de irrevocabilidad de la concesión y el término de la vida de las opciones, y son a menudo ejercitadas en cuanto existe la posibilidad de hacerlo. Estos factores deberían ser considerados

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

al estimar el valor razonable en la fecha de concesión de las opciones. Para muchas entidades, esto podría suponer la exclusión del uso de la fórmula de Black-Scholes-Merton, que no permite la posibilidad de ejercitar antes del término de la vida de la opción, y puede no reflejar adecuadamente los efectos de ejercerla antes de lo esperado. Tampoco ofrece la posibilidad de que la volatilidad esperada y otros datos de entrada del modelo puedan variar a lo largo de la vida de la opción. Sin embargo, para las opciones sobre acciones con vidas contractuales relativamente cortas, o que deban ser ejercitadas en un periodo corto de tiempo tras la fecha de irrevocabilidad de la concesión, los factores y problemas identificados más arriba podrían no resultar aplicables. En estos casos, la fórmula de Black-Scholes-Merton puede dar lugar a un valor que es esencialmente el mismo que se deriva de un modelo de valoración de opciones más flexible.

B6 Todos los modelos de valoración de opciones tienen en cuenta, como mínimo, los siguientes factores:

(a) el precio de ejercicio de la opción;

(b) la vida de la opción;

(c) el precio actual de las acciones subyacentes;

(d) la volatilidad esperada del precio de la acción;

(e) los dividendos esperados sobre las acciones (si es adecuado); y

(f) la tasa de interés libre de riesgo para la vida de la opción.

B7 Si existen otros factores que un sujeto interesado y debidamente informado consideraría al establecer el precio, también serán tenidos en cuenta (excepto por lo que se refiere a las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión y los componentes de renovación, que se excluyen de la medición del valor razonable de acuerdo con los párrafos 19 a 22).

B8 Por ejemplo, es normal que una opción sobre acciones concedida a un empleado no pueda ser ejercitada durante determinados periodos (por ejemplo, durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión o durante determinados periodos especificados por el regulador del mercado financiero). Este factor será tenido en cuenta si en el modelo de valoración de opciones aplicado se asume en otro caso que la opción podría ser ejercitada en cualquier momento durante su vida. Sin embargo, si la entidad emplea un modelo de valoración de opciones donde evalúa las que pueden ejercitarse sólo al término de la vida de las mismas, no será necesario realizar ajustes a consecuencia de la incapacidad de ejercitarlas durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión (u otros periodos durante la vida de las opciones), puesto que el modelo asume que las opciones no pueden ser ejercitadas durante esos periodos.

B9 De forma parecida, otra característica común a las opciones sobre acciones de los empleados es la posibilidad de ejercitar anticipadamente la opción antes de que termine el periodo de tiempo en el que pueda hacerse, por ejemplo, porque la opción no es libremente transferible, o porque el empleado debe ejercitar todas las opciones concedidas que haya consolidado cuando cesa en su empleo. Los efectos del ejercicio anticipado esperado serán tenidos en cuenta, según lo establecido en los párrafos B16 a B21.

B10 Los factores que un participante en el mercado, interesado y debidamente informado, no consideraría al establecer el precio de una opción sobre acciones (u otro instrumento de patrimonio) no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las opciones sobre acciones (u otros instrumentos de patrimonio) que se hayan concedido. Por ejemplo, para opciones sobre acciones concedidas a los empleados, los factores que afectan al valor de la opción sólo desde la perspectiva individual del empleado son irrelevantes para la estimación del precio que establecería un participante en el mercado interesado y debidamente informado.

Datos de entrada de los modelos de valoración de opciones

B11 Al estimar la volatilidad esperada y los dividendos de las acciones subyacentes, el objetivo es aproximarse a las expectativas que se reflejarían en un mercado real o en el precio negociado de intercambio de la opción. De forma similar, al estimar los efectos del ejercicio anticipado de las opciones sobre acciones por parte del empleado, el objetivo es aproximarse a las expectativas que un tercero ajeno, con acceso a información detallada acerca del comportamiento de los empleados al ejercitar las opciones, desarrollaría a partir de la información disponible en la fecha de concesión.

B12 A menudo, es probable que haya un rango de expectativas razonables acerca de la volatilidad futura, los dividendos y el comportamiento respecto al ejercicio de las opciones. Si es así, debería calcularse un valor esperado, ponderando cada importe dentro del rango por su probabilidad asociada de ocurrencia.

B13 Las expectativas acerca del futuro se basan generalmente en la experiencia, debidamente modificada si se espera razonablemente que el futuro difiera del pasado. En determinadas circunstancias, algunos factores identificables pueden indicar que la experiencia histórica sin ajustar predice de manera relativamente pobre la experiencia futura. Por ejemplo, si una entidad con dos líneas de negocio marcadamente diferentes se desprende de la que es significativamente menos arriesgada, la volatilidad histórica puede no ser la mejor información sobre la que basar las expectativas razonables acerca del futuro.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B14 En otros casos, la información histórica puede no estar disponible. Por ejemplo, una entidad que cotiza por primera vez tendrá poca, o ninguna, información histórica sobre la volatilidad del precio de sus acciones. Las entidades no cotizadas o que cotizan por primera vez se abordan más adelante.

B15 En resumen, la entidad no debería simplemente basar las estimaciones de volatilidad, del comportamiento respecto al ejercicio de las opciones y de los dividendos en la información histórica, sin considerar la medida en la que se espera que la experiencia pasada sea razonablemente predictiva de las expectativas sobre el futuro.

Expectativas sobre el ejercicio anticipado de las opciones

B16 A menudo, los empleados ejercitan las opciones sobre acciones anticipadamente, por diversas razones. Por ejemplo, las opciones sobre acciones para los empleados no son habitualmente transmisibles. Esto a menudo da lugar a que los empleados ejerciten sus opciones sobre acciones anticipadamente, porque es el único modo que tienen para liquidar su posición. Asimismo, los empleados que cesan en la prestación de sus servicios a la entidad son, con frecuencia, obligados a ejercitar las opciones que han consolidado en un periodo corto de tiempo, puesto que en otro caso pueden quedar anuladas. Este factor también causa el ejercicio anticipado de las opciones sobre acciones de los empleados. Otros factores que dan lugar al ejercicio anticipado son la aversión al riesgo y la falta de diversificación de las inversiones de los empleados.

B17 Los medios para tener en cuenta los efectos del ejercicio anticipado esperado dependen de la tasa de modelo de valoración de opciones que se aplique. Por ejemplo, el ejercicio anticipado esperado puede tenerse en cuenta empleando una estimación de la vida esperada de la opción (lo que, para una opción sobre acciones de un empleado, es el periodo de tiempo desde la fecha de concesión hasta la fecha en la que se espera que la opción sea ejercitada) como un dato de entrada del modelo de valoración de opciones (por ejemplo, la fórmula de Black-Scholes-Merton). Alternativamente, el ejercicio anticipado esperado podría ser modelizado a través de un modelo de valoración de opciones binomial o similar, que emplea la vida contractual como un dato de entrada más.

B18 Entre los factores a considerar en la estimación del ejercicio anticipado de las opciones se incluye:

(a) La duración del periodo para la irrevocabilidad de la concesión, porque las opciones sobre acciones habitualmente no pueden ser ejercitadas hasta el término del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión. Por lo tanto, la determinación de las implicaciones de medición del ejercicio anticipado esperado se basa en la asunción de que las opciones se consolidarán. Las implicaciones de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión se abordan en los párrafos 19 a 21.

(b) El promedio de la duración de opciones similares que hayan estado en circulación en el pasado.

(c) El precio de las acciones subyacentes. La experiencia puede indicar que los empleados tienden a ejercitar las opciones cuando el precio de las acciones alcanza un determinado nivel por encima del precio de ejercicio.

(d) El nivel del empleado dentro de la organización. Por ejemplo, la experiencia puede indicar que los empleados de niveles superiores tienden a ejercitar las opciones más tarde que los empleados de niveles inferiores (lo que se discute más extensamente en el párrafo B21).

(e) La volatilidad esperada de las acciones subyacentes. En promedio, los empleados podrían tender a ejercitar opciones sobre acciones muy volátiles antes que las opciones sobre acciones con poca volatilidad.

B19 Según se indicó en el párrafo B17, los efectos del ejercicio anticipado podrían ser tenidos en cuenta utilizando la estimación de la vida esperada de la opción como un dato de entrada dentro del modelo de valoración de opciones. Al estimar la vida esperada de las opciones sobre acciones concedidas a un grupo de empleados, la entidad podría basar esta estimación en el promedio ponderado de la vida esperada por todo el grupo de empleados, o en un promedio ponderado de la vida según los subgrupos de empleados pertenecientes al grupo, basándose en datos más detallados acerca del comportamiento del ejercicio por parte de los empleados (lo que se discute más adelante).

B20 Es muy probable que se obtenga mayor relevancia dividiendo la concesión de opciones en grupos de empleados con un comportamiento de ejercicio relativamente homogéneo. El valor de la opción no es una función lineal del plazo de la opción; ya que dicho valor aumenta a una tasa decreciente a medida que el plazo se alarga. Por ejemplo, si todas las demás suposiciones son iguales, aunque una opción con un periodo de ejercicio de dos años valga más que una opción con un periodo de ejercicio de un año, no llega a valer el doble. Esto significa que calcular el valor estimado de la opción sobre la base de un único promedio ponderado de vida, que incluya vidas individuales significativamente diferentes, podría sobrestimar el valor razonable total de las opciones sobre acciones concedidas. Si se dividen las opciones concedidas en varios grupos, cada uno de ellos con un rango relativamente estrecho de vidas incluidas en su promedio ponderado de vida, se reducirá esa posibilidad de sobrestimación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B21 Consideraciones parecidas se aplican cuando se emplea un modelo binomial u otro similar. Por ejemplo, la experiencia de una entidad que concede opciones de forma general a todos los niveles de empleados podría indicar que los directivos de nivel superior tienden a mantener sus opciones más tiempo que los mandos intermedios, y que los empleados de niveles inferiores tienden a ejercitar sus opciones antes que cualquier otro grupo. Además, los empleados a los que se aconseja o se obliga a mantener un importe mínimo de instrumentos de patrimonio de sus empleadores, incluyendo opciones, podrían en promedio ejercitar opciones más tarde que los empleados que no están sujetos a esa restricción. En esas situaciones, separar las opciones por grupos de receptores con comportamientos respecto al ejercicio relativamente homogéneos, dará lugar a una estimación más precisa del valor razonable total de las opciones sobre acciones concedidas.

Volatilidad esperada

B22 La volatilidad esperada es una medida del importe al que se espera fluctúe el precio a lo largo de un determinado periodo. La medida de la volatilidad usada en los modelos de valoración de opciones es la desviación típica anualizada de las tasas de rendimiento sobre las acciones a lo largo de un periodo de tiempo, calculadas utilizando capitalización continua. La volatilidad habitualmente se expresa en términos anualizados, que son comparables independientemente del periodo de tiempo que se use para su cálculo, por ejemplo, comparaciones de precios diarios, semanales o mensuales.

B23 La tasa de rendimiento (que puede ser positiva o negativa) sobre una acción, para un determinado periodo, mide los beneficios económicos percibidos por un accionista, por dividendos y por la revaluación (o devaluación) del precio de la acción.

B24 La volatilidad anualizada esperada de una acción es el rango dentro del cual se espera que esté la tasa anual de rendimiento, calculada utilizando capitalización continua, con una probabilidad aproximada de dos tercios. Por ejemplo, suponiendo que una acción con una tasa de rendimiento, capitalizada de forma continua, del 12 por ciento tenga una volatilidad del 30 por ciento, esto significa que la probabilidad de que la tasa de rendimiento anual de la acción esté entre –18 por ciento (12% – 30%) y 42 por ciento (12% + 30%) es aproximadamente de dos tercios. Si el precio de la acción es 100 u.m. al comienzo del año y no se pagan dividendos, puede esperarse que el precio de la acción al término del año estuviese entre 83,53 u.m. (100 u.m. x $e^{-0,18}$) y 152,20 u.m. (100 u.m. x $e^{0,42}$) con una probabilidad aproximada de dos tercios.

B25 Entre los factores a considerar en la estimación de la volatilidad esperada se incluyen:

(a) La volatilidad implícita de las opciones sobre acciones cotizadas de las acciones de la entidad, u otros instrumentos cotizados de la entidad que contengan características de las opciones (tales como deuda convertible), si existen.

(b) La volatilidad histórica del precio de la acción en el periodo más reciente, que generalmente será proporcional al plazo esperado de la opción (teniendo en cuenta la vida contractual restante de la opción y los efectos del ejercicio anticipado esperado).

(c) El periodo de tiempo durante el cual las acciones de la entidad han cotizado. Una entidad recientemente incluida en la cotización podría tener una volatilidad histórica elevada, en comparación con entidades similares que han tenido cotización durante más tiempo. Más adelante se proporcionan guías adicionales para entidades incluidas recientemente en las listas de cotización.

(d) La tendencia de la volatilidad a revertir a su media, es decir, a su nivel promedio a largo plazo, y otros factores indican que la volatilidad esperada futura podría diferir de la volatilidad pasada. Por ejemplo, si el precio de la acción de la entidad era extraordinariamente volátil en algún periodo determinado de tiempo a consecuencia de una oferta pública de compra de acciones fallida o debido a una reestructuración, ese periodo podría ser descartado a la hora de computar el promedio de la volatilidad histórica anual.

(e) El uso de intervalos regulares y adecuados para las observaciones de los precios. Las observaciones del precio deberán ser uniformes de un periodo a otro. Por ejemplo, una entidad podría usar el precio de cierre semanal o el precio más alto de la semana, pero no debe utilizar el precio de cierre para algunas semanas y el precio más alto para otras. Además, las observaciones del precio deberán expresarse en la misma moneda que el precio de ejercicio.

Entidades incluidas recientemente en las listas de cotización

B26 Según se indicó en el párrafo B25, la entidad deberá considerar la volatilidad histórica del precio de la acción a lo largo del periodo más reciente, que generalmente es comparable con el plazo esperado de la opción. Si una entidad cotizada recientemente no tiene suficiente información sobre la volatilidad histórica, deberá no obstante computar la volatilidad histórica para el periodo más largo para el que las cotizaciones de mercado estén disponibles. También podría considerar la volatilidad histórica de entidades similares siguiendo un periodo

comparable de sus vidas. Por ejemplo, la entidad que sólo ha cotizado durante un año y concede opciones con un promedio de vida esperada de cinco años podría considerar el patrón y nivel de volatilidad histórica de entidades pertenecientes al mismo sector, durante los seis primeros años en los que cotizaron las acciones de dichas entidades.

Entidades no incluidas en listas de cotización

B27 La entidad no cotizada no dispondrá de información histórica para considerar cómo estimar la volatilidad esperada. Se recogen a continuación algunas consideraciones adicionales sobre los factores a tener en cuenta.

B28 En algunos casos, una entidad no cotizada que regularmente emita opciones o acciones para sus empleados (o para terceros) podría haber establecido un mercado interno para sus acciones. La volatilidad del precio de esas acciones podría ser considerada al estimar la volatilidad esperada.

B29 Alternativamente, la entidad podría considerar la volatilidad histórica o implícita de entidades similares cotizadas, para las que haya información disponible acerca del precio de la acción o del precio de la opción, con el fin de usarla en la estimación de la volatilidad esperada. Esto podría ser adecuado si la entidad ha referenciado el valor de sus acciones a los precios de las acciones de entidades similares cotizadas.

B30 Si la entidad no hubiera basado su estimación del valor de sus acciones en los precios de acciones de entidades similares cotizadas, y en cambio hubiera empleado otra metodología para valorar sus acciones, podría realizar una estimación de la volatilidad esperada que fuera uniforme con esa metodología de valoración. Por ejemplo, la entidad podría valorar sus acciones sobre la base de los activos netos o de las ganancias. También podría considerar la volatilidad esperada de esos valores basados en los activos netos o en las ganancias.

Dividendos esperados

B31 Tener o no en cuenta los dividendos esperados al determinar el valor razonable de las acciones o de las opciones concedidas dependerá de si la contraparte tiene derecho a recibir dividendos o retribuciones equivalentes a los dividendos.

B32 Por ejemplo, si se han concedido a los empleados opciones y tienen derecho a percibir dividendos sobre las acciones subyacentes u otros dividendos equivalentes (que podrían ser pagados en efectivo o aplicados a reducir el precio de ejercicio), entre la fecha de concesión y la fecha de ejercicio, las opciones concedidas deberán valorarse como si no se fuesen a pagar dividendos sobre las acciones subyacentes; es decir, el valor del dato de entrada representativo de los dividendos debería ser cero.

B33 De forma parecida, cuando se estima el valor razonable a la fecha de concesión de acciones concedidas a los empleados, no se requiere ajuste alguno para los dividendos esperados si el empleado tiene derecho a recibir los dividendos que se paguen durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión.

B34 Por el contrario, si los empleados no tienen derecho a recibir dividendos o equivalentes de dividendos durante el periodo de consolidación del derecho (o antes de su ejercicio, en el caso de una opción), la valoración en la fecha de concesión de los derechos sobre acciones o sobre opciones deberá tener en cuenta los dividendos esperados. Es decir, al estimar el valor razonable de una concesión de opciones, los dividendos estimados deberán ser incluidos en la aplicación del modelo de valoración de opciones. Cuando se estime el valor razonable de una concesión de acciones, se reducirá la medición por el valor presente de los dividendos esperados que se vayan a pagar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión.

B35 Los modelos de valoración de opciones exigen generalmente la utilización de una tasa de rentabilidad esperada por dividendos. Sin embargo, dichos modelos pueden ser modificados para usar un importe de dividendo esperado en lugar de una tasa de rentabilidad. La entidad puede utilizar o bien la tasa de rentabilidad esperada o bien el importe de los pagos esperados. Si la entidad utiliza este último dato, deberá considerar su patrón histórico de incremento de los dividendos. Por ejemplo, si la política de la entidad ha sido, habitualmente, aumentar los dividendos aproximadamente un 3 por ciento cada año, el valor estimado de la opción no deberá asumir un importe fijo de dividendo a lo largo de la vida de la opción, a menos que exista evidencia para apoyar esa suposición.

B36 Por lo general, las suposiciones acerca de los dividendos esperados deberán basarse en información pública disponible. Una entidad que no pague dividendos ni tenga intención de hacerlo deberá suponer una rentabilidad esperada por dividendos nula. Sin embargo, una entidad emergente que no tenga historial de pago de dividendos podría tener como expectativa comenzar a pagar dividendos a lo largo de las vidas esperadas de las opciones sobre acciones que haya concedido a sus empleados. Esas entidades podrían utilizar un promedio entre sus rentabilidades pasadas por dividendos (cero) y la rentabilidad media por dividendos de un grupo similar comparable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Tasa de interés libre de riesgo

B37 Normalmente, la tasa de interés libre de riesgo es la rentabilidad implícita, actualmente disponible, para las emisiones cupón cero de los organismos públicos de aquellos países en cuya moneda se expresa el precio de ejercicio, con un plazo restante igual al plazo esperado de la opción que va a ser valorada (basado en la vida contractual restante de la vida de la opción y teniendo en cuenta los efectos de un ejercicio anticipado esperado). Podría ser necesario emplear un sustituto adecuado si no existieran esas emisiones de organismos públicos, o si las circunstancias indican que la rentabilidad implícita sobre las emisiones cupón cero de los organismos públicos no es representativa de la tasa de interés libre de riesgo (por ejemplo, en economías con elevada inflación). También deberá utilizarse un sustituto adecuado si los partícipes en el mercado normalmente determinarían la tasa de interés libre de riesgo usando ese sustituto, en lugar de la rentabilidad implícita de las emisiones cupón cero de los organismos públicos, al estimar el valor razonable de una opción con una vida igual al periodo esperado de la opción que se está valorando.

Efectos de la estructura del capital

B38 En ocasiones otros sujetos, distintos de la entidad, emiten opciones sobre acciones cotizadas de la entidad y las negocian. Cuando se ejercitan estas opciones sobre acciones, el emisor entrega acciones al tenedor de la opción. Esas acciones se adquieren, por lo general, a los accionistas actuales. Por lo tanto el ejercicio de opciones sobre acciones cotizadas no tiene efecto dilusivo.

B39 Por el contrario, si las opciones sobre acciones son emitidas por la propia entidad, cuando éstas se ejerciten, se emitirán nuevas acciones (que o bien son realmente emitidas o bien son emitidas en esencia, si se utilizan acciones que se han adquirido previamente y se han mantenido en la propia cartera por parte de la entidad). Suponiendo que las acciones van a ser emitidas al precio de ejercicio, en lugar de al precio actual de mercado en la fecha de ejercicio, esta dilución real o potencial podría reducir el precio de la acción, de forma que el tenedor de la opción no obtenga una ganancia tan grande al ejercitarla como si ejercitara otra opción cotizada similar que no diluyese el precio de la acción.

B40 El que esto tenga un efecto significativo en el valor de las opciones sobre acciones concedidas depende de varios factores, tales como el número de nuevas acciones que se emitirán al ejercitar las opciones en comparación con el número de acciones ya emitidas. Por otra parte, si el mercado espera que tenga lugar la concesión de las opciones, puede ya haber considerado la potencial dilución en el precio de la acción en la fecha de la concesión.

B41 Sin embargo, la entidad deberá considerar si el posible efecto dilusivo del futuro ejercicio de las opciones sobre acciones concedidas podría repercutir sobre su valor razonable estimado en la fecha de concesión. Los modelos de valoración de opciones pueden ser adaptados para tener en cuenta este efecto dilusivo potencial.

Modificaciones de los acuerdos de pagos basados en acciones liquidados mediante instrumentos de patrimonio

B42 El párrafo 27 requiere que, independientemente de cualquier modificación en los plazos y condiciones sobre los que fueron concedidos los instrumentos de patrimonio o de la cancelación o liquidación de esa concesión de instrumentos de patrimonio, la entidad reconozca, como mínimo, los servicios recibidos medidos por su valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio concedidos, a menos que esos instrumentos de patrimonio no se consoliden a consecuencia del incumplimiento de alguna condición necesaria para su irrevocabilidad (distinta de una condición de mercado), de las que fueron establecidas en la fecha de concesión. Además, la entidad reconocería los efectos de las modificaciones que aumenten el valor razonable total de los acuerdos con pagos basados en acciones o que, en otro caso, sean beneficiosos para los empleados.

B43 Para aplicar los requerimientos del párrafo 27:

(a) Si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (por ejemplo, reduciendo el precio de ejercicio), determinado inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios como contrapartida de los instrumentos de patrimonio concedidos. El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y el del instrumento de patrimonio original, ambos estimados en la fecha de la modificación. Si la modificación tiene lugar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, el valor razonable incremental concedido se incluirá en la determinación del importe reconocido por los servicios recibidos, a lo largo del periodo que va desde la fecha de modificación hasta la fecha en la que los instrumentos de patrimonio se consolidan, en adición al importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originales, que son reconocidos a lo largo

del periodo restante original para la irrevocabilidad de la concesión. Si la modificación tiene lugar tras la fecha de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, el valor razonable incremental concedido se reconocerá inmediatamente, o a lo largo del periodo de obtención de los derechos si el empleado está obligado a prestar un periodo de servicio adicional antes de obtener incondicionalmente el derecho a esos instrumentos de patrimonio modificados.

(b) De forma parecida, si la modificación aumenta el número de instrumentos de patrimonio concedidos, la entidad incluirá el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos adicionalmente, medidos en la fecha de la modificación, en la medición del importe reconocido por los servicios recibidos como contrapartida por los instrumentos de patrimonio concedidos, de forma uniforme con los requerimientos establecidos en el apartado (a) anterior. Por ejemplo, si la modificación tiene lugar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio adicionales concedidos se incluirá en la determinación del importe reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo que se extiende desde la fecha de la modificación hasta la fecha en la que se obtiene la irrevocabilidad de la concesión de los instrumentos de patrimonio adicionales, en adición al importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originalmente concedidos, que son reconocidos a lo largo del periodo original restante para conseguir la irrevocabilidad de la concesión.

(c) Si la entidad modifica las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión de una forma que sea beneficiosa para el empleado, por ejemplo, reduciendo el periodo de obtención de los derechos o modificando o eliminando una condición de rendimiento (distinta de una condición de mercado, cuyos cambios se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en el apartado (a) anterior), la entidad tomará en cuenta las condiciones modificadas para la irrevocabilidad de la concesión al aplicar los requerimientos de los párrafos 19 a 21.

B44 Además, si la entidad modifica los plazos y condiciones de los instrumentos de patrimonio concedidos de forma que reduzca el valor razonable total del acuerdo con pagos basados en acciones, o en cualquier otro caso la modificación no resulta beneficiosa para el empleado, la entidad continuará, no obstante, contabilizando los servicios recibidos como contrapartida por los instrumentos de patrimonio concedidos, como si esa modificación no hubiera ocurrido (siempre que se trate de una modificación distinta de la cancelación de algunos o de la totalidad de los instrumentos concedidos, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 28). Por ejemplo:

(a) Si la modificación reduce el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, según valoraciones realizadas inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad no tendrá en cuenta esa disminución en el valor razonable y procederá a determinar el importe reconocido por los servicios recibidos como contrapartida por los instrumentos de patrimonio basándose en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio concedidos.

(b) Si la modificación reduce el número de instrumentos de patrimonio concedidos a un empleado, esa reducción será contabilizada como una cancelación de esa parte de la concesión, de acuerdo con los requerimientos del párrafo 28.

(c) Si la entidad modifica las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión de forma que no resulte beneficioso para el empleado, por ejemplo, incrementando el periodo para la irrevocabilidad de la concesión o bien modificando o añadiendo una condición sobre el rendimiento (que sea distinta de una condición de mercado, cuyo cambio se contabilizará de acuerdo con el apartado (a) anterior), la entidad no tendrá en cuenta las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión al aplicar los requerimientos de los párrafos 19 a 21.

Contabilización de una modificación de una transacción con pagos basados en acciones que cambia su clasificación de liquidada en efectivo a liquidada con instrumentos de patrimonio

B44A Si los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo se modifican con el resultado de que pase a ser una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, la transacción se contabilizará así desde la fecha de la modificación. Específicamente:

(a) La transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio se mide por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de la modificación. La transacción con pagos basados en acciones liquidada con instrumentos de patrimonio se reconoce en patrimonio, en la fecha de la modificación, en la medida de los bienes o servicios que se han recibido.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) El pasivo por la transacción de pagos basados en acciones liquidada en efectivo en la fecha de la modificación se dará de baja en cuentas en esa misma fecha.

(c) Cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo dado de baja en libros y el importe de patrimonio reconocido en la fecha de la modificación se reconocerá de forma inmediata en el resultado del periodo.

B44B Si, como resultado de la modificación se amplía o reduce el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, la aplicación de los requerimientos del párrafo B44A reflejará el periodo necesario para la irrevocabilidad modificado de la concesión. Los requerimientos del párrafo B44A se aplican incluso si la modificación tiene lugar después del periodo para la irrevocabilidad de la concesión.

B44C Una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo podría cancelarse o liquidarse (siempre que sea distinta de una transacción que se cancela por caducidad cuando las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión no se satisfacen). Si los instrumentos de patrimonio se conceden y, en la fecha de la concesión, la entidad los identifica como una sustitución del pago basado en acciones que se liquida en efectivo, la entidad aplicará los párrafos B44A y B44B.

Transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo (modificaciones de 2009)

B45 Los párrafos 43A a 43C tratan la contabilización de las transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo en los estados financieros separados o individuales de cada entidad. Los párrafos B46 a B61 analizan cómo aplicar los requerimientos de los párrafos 43A a 43C. Como se destacó en el párrafo 43D, las transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo pueden tener lugar por una variedad de razones dependiendo de factores y circunstancias. Por ello, este análisis no es exhaustivo y supone que cuando la entidad que recibe los bienes o servicios no tiene obligación de liquidar la transacción, dicha transacción es una contribución de patrimonio de la controladora a la subsidiaria independientemente de los acuerdos de reembolso intragrupo.

B46 Aunque el análisis siguiente se centra en transacciones con empleados, también será de aplicación a transacciones con pagos basados en acciones similares realizadas con proveedores de bienes o servicios distintos de los empleados. Un acuerdo entre una controladora y su subsidiaria podría requerir que la subsidiaria pague a la controladora por la aportación de los instrumentos de patrimonio a los empleados. El siguiente análisis no trata la contabilización de este acuerdo de pago intragrupo.

B47 Generalmente se pueden observar cuatro cuestiones en las transacciones con pagos basados en acciones entre entidades del grupo. Por conveniencia, los siguientes ejemplos analizan las cuestiones en términos de una controladora y su subsidiaria.

Acuerdos de pagos basados en acciones que involucran instrumentos de patrimonio propio de una entidad

B48 La primera cuestión es si las transacciones siguientes que involucran instrumentos de patrimonio propio de una entidad deben contabilizarse como liquidadas mediante instrumentos de patrimonio o como liquidadas en efectivo de acuerdo con los requerimientos de esta NIIF:

(a) una entidad concede a sus empleados derechos sobre sus instrumentos de patrimonio (por ejemplo, opciones sobre acciones), y compra, por elección propia o por obligación, instrumentos de patrimonio (es decir, acciones propias) a un tercero, para cumplir sus obligaciones con sus empleados; y

(b) se concede a los empleados de una entidad derechos sobre los instrumentos de patrimonio de ésta (por ejemplo, opciones sobre acciones), ya sea por la propia entidad o por sus accionistas, siendo éstos los que aportan los instrumentos de patrimonio necesarios.

B49 La entidad contabilizará las transacciones con pagos basados en acciones en las que recibe servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio propio como liquidadas mediante instrumentos de patrimonio. Esto se aplicará independientemente de si la entidad, por elección propia o por obligación, compra esos instrumentos de patrimonio a un tercero para cumplir sus obligaciones con sus empleados derivadas de un acuerdo con pago basado en acciones. También se aplicará con independencia de si:

(a) los derechos del empleado a los instrumentos de patrimonio de la entidad se concedieron por la propia entidad o por uno o varios de sus accionistas; o

(b) el acuerdo con pago basado en acciones fue liquidado por la propia entidad o por uno o varios de sus accionistas.

B50 Si el accionista tiene la obligación de liquidar la transacción con los empleados de su participada, se proporcionan los instrumentos de patrimonio de su participada en lugar de los suyos propios. Por ello, si su

participada está en el mismo grupo que el accionista, de acuerdo con el párrafo 43C, el accionista medirá su obligación, en sus estados financieros separados, de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo y con los aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidados mediante instrumentos de patrimonio, en sus estados financieros consolidados.

Acuerdos con pagos basados en acciones que involucran instrumentos de patrimonio de la controladora

B51 La segunda cuestión trata de las transacciones con pagos basados en acciones entre dos o más entidades dentro del mismo grupo que involucran un instrumento de patrimonio de otra entidad del grupo. Por ejemplo, se concede a los empleados de una subsidiaria derechos sobre los instrumentos de patrimonio de su controladora en contraprestación por los servicios prestados a la subsidiaria.

B52 Por ello, esta segunda cuestión afecta a los siguientes acuerdos con pagos basados en acciones:

(a) una controladora concede derechos sobre sus instrumentos de patrimonio directamente a los empleados de su subsidiaria: la controladora (no la subsidiaria) tiene la obligación de proporcionar los instrumentos de patrimonio a los empleados de la subsidiaria; y

(b) una subsidiaria concede a sus empleados derechos sobre instrumentos de patrimonio de su controladora: la subsidiaria tiene la obligación de proporcionar los instrumentos de patrimonio a sus empleados.

Una controladora concede derechos sobre sus instrumentos de patrimonio a los empleados de su subsidiaria [párrafo B52(a)]

B53 La subsidiaria no tiene una obligación de proporcionar los instrumentos de patrimonio de su controladora a los empleados de la subsidiaria. Por ello, de acuerdo con el párrafo 43B, la subsidiaria medirá los servicios recibidos de sus empleados de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio, y reconocerá un incremento correspondiente en patrimonio como una contribución procedente de la controladora.

B54 La controladora tiene una obligación de liquidar la transacción con los empleados de la subsidiaria aportando instrumentos de patrimonio propio de la controladora. Por ello, de acuerdo con el párrafo 43C, la controladora medirá su obligación de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio.

Una subsidiaria concede a sus empleados derechos sobre los instrumentos de patrimonio de su controladora [párrafo B52(b)]

B55 Debido a que la subsidiaria no cumple las condiciones del párrafo 43B, se contabilizará la transacción con sus empleados como liquidada en efectivo. Este requerimiento se aplicará con independencia de la forma en que la subsidiaria obtenga los instrumentos de patrimonio para satisfacer sus obligaciones con sus empleados.

Acuerdos con pagos basados en acciones que involucran pagos liquidados mediante efectivo a los empleados

B56 La tercera cuestión es cómo una entidad que recibe bienes o servicios de sus proveedores (incluyendo los empleados) debería contabilizar los acuerdos con pagos basados en acciones que son liquidados en efectivo cuando la entidad en sí misma no tiene ninguna obligación de hacer los pagos requeridos a sus proveedores. Por ejemplo, considérense los acuerdos siguientes en los que la controladora (no la entidad en sí misma) tiene la obligación de hacer los pagos en efectivo requeridos a los empleados de la entidad:

(a) Los empleados de la entidad recibirán pagos en efectivo que están vinculados al precio de sus instrumentos de patrimonio.

(b) Los empleados de la entidad recibirán pagos en efectivo que están vinculados al precio de los instrumentos de patrimonio de su controladora.

B57 La subsidiaria no tiene la obligación de liquidar la transacción con sus empleados. Por ello, la subsidiaria contabilizará la transacción con sus empleados como liquidada mediante instrumentos de patrimonio, y reconocerá un incremento correspondiente en patrimonio como una contribución de su controladora. La subsidiaria medirá nuevamente el costo de la transacción posteriormente por los cambios que procedan de condiciones para la irrevocabilidad de la concesión distintas de las referidas al mercado no cumplidas de

acuerdo con los párrafos 19 a 21. Esto difiere de la medición de la transacción como liquidada en efectivo en los estados financieros consolidados del grupo.

B58 Debido a que la controladora tiene la obligación de liquidar la transacción con los empleados, y la contraprestación es efectivo, la controladora (y el grupo consolidado) medirá su obligación de acuerdo con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo del párrafo 43C.

Transferencias de empleados entre entidades del grupo

B59 La cuarta cuestión está relacionada con los acuerdos de pagos basados en acciones del grupo que involucran a empleados de más de una entidad del grupo. Por ejemplo, una controladora puede conceder derechos sobre sus instrumentos de patrimonio a los empleados de sus subsidiarias, sujetos a la condición de que éstos presten servicios continuados dentro del grupo durante un periodo de tiempo especificado. Un empleado de una subsidiaria puede ser trasladado a otra subsidiaria durante el periodo especificado de irrevocabilidad de la concesión sin que los derechos del empleado sobre los instrumentos de patrimonio de la controladora que se deriven del acuerdo con pago basado en acciones original se vean afectados. Si las subsidiarias no tienen obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones con sus empleados, lo contabilizarán como una transacción liquidada mediante instrumentos de patrimonio. Cada subsidiaria medirá los servicios recibidos del empleado por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio en la fecha en que los derechos sobre esos instrumentos de patrimonio fueron originalmente concedidos por la controladora, tal como se define en el Apéndice A, y en proporción al periodo para la irrevocabilidad de la concesión que el empleado permaneció en cada subsidiaria.

B60 Si la subsidiaria tiene la obligación de liquidar la transacción con sus empleados en instrumentos de patrimonio de su controladora, contabilizará la transacción como liquidada en efectivo. Cada subsidiaria medirá los servicios recibidos sobre la base del valor razonable en la fecha de la concesión de los instrumentos de patrimonio por la proporción del periodo para la irrevocabilidad de la concesión que el empleado permaneció en cada subsidiaria. Además, cada subsidiaria reconocerá los cambios en el valor razonable de los instrumentos de patrimonio durante el periodo de servicio del empleado en cada subsidiaria.

B61 El citado empleado, después de su traslado entre las entidades del grupo, podría no cumplir una condición para la irrevocabilidad de la concesión, distinta de una condición de mercado, según se define en el Apéndice A, por ejemplo, si el empleado abandonase el grupo antes de completar el periodo de prestación de servicios. En este caso, puesto que la condición de irrevocabilidad de la concesión es el servicio al grupo, cada subsidiaria ajustará el importe previamente reconocido en relación con los servicios recibidos del empleado conforme a los principios del párrafo 19. Por ello, si los derechos sobre los instrumentos de patrimonio concedidos por la controladora no se consolidasen por el incumplimiento de alguna condición para la irrevocabilidad de la concesión distinta de las condiciones referidas al mercado, no se reconocerá ningún importe acumulado por los servicios recibidos de ese empleado en los estados financieros de cualquier entidad del grupo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 3
Combinaciones de Negocios

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es mejorar la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad de la información sobre *combinaciones de negocios* y sus efectos, que una entidad que informa proporciona a través de su estado financiero. Para lograrlo, esta NIIF establece principios y requerimientos sobre la forma en que la *entidad adquirente:*

(a) reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos *identificables* adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier *participación no controladora* en la *entidad adquirida*;

(b) reconocerá y medirá la *plusvalía* adquirida en la combinación de negocios o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas; y

(c) determinará qué información revelará para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de la combinación de negocios.

Alcance

2 Esta NIIF se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios. Esta NIIF no se aplicará a:

(a) la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto en los estados financieros del acuerdo conjunto mismo.

(b) La adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un *negocio*. En estos casos, la entidad adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los *activos intangibles* incluidos en la NIC 38 *Activos Intangibles*) y los pasivos asumidos. El costo del grupo deberá distribuirse entre los activos individualmente identificables y los pasivos sobre la base de sus *valores razonables* relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a una plusvalía.

(c) una combinación de entidades o negocios bajo control común (los párrafo B1 a B4 proporcionan guías de aplicación al respecto).

2A Los requerimientos de esta Norma no se aplicarán a la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, de una inversión en una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados.

Identificación de una combinación de negocios

3 Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios aplicando la definición de esta NIIF, que requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio. Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción o el otro suceso como la adquisición de un activo. Los párrafos B5 a B12D proporcionan guías sobre la identificación de una combinación de negocios y la definición de un negocio.

El método de la adquisición

4 Una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición.

5 La aplicación del método de la adquisición requiere:

(a) identificación de la adquirente;

(b) determinación de la *fecha de adquisición*;

(c) reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y

(d) reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Identificación de la adquirente

6 **En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente.**

7 Para identificar la adquirente —la entidad que obtiene el *control* de otra entidad, es decir, la adquirida— deberán utilizarse las guías de la NIIF 10. Si ha ocurrido una combinación de negocios pero la aplicación de las guías de la NIIF 10 no indica claramente cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, para llevar a cabo esa determinación deberán considerarse los factores incluidos en los párrafos B14 a B18.

Determinación de la fecha de adquisición

8 **La adquirente identificará la fecha de adquisición, que es aquélla en la que se obtiene el control de la adquirida.**

9 La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida es generalmente aquélla en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida— la fecha de cierre. Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la fecha de adquisición precederá a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida

Principio de reconocimiento

10 **A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida. El reconocimiento de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 11 y 12.**

Condiciones de reconocimiento

11 Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben satisfacer, a la fecha de la adquisición, las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual*[1] *para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, en la fecha de la adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir , pero no está obligada, a tener en el futuro para efectuar su plan de abandonar una actividad de una adquirida o para terminar la contratación de empleados de la adquirida o para reubicarlos. Por ello, la adquirente no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

12 Además, para cumplir las condiciones para el reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben ser parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus anteriores *propietarios*) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas. La adquirente aplicará las guías de los párrafos 51 a 53 para determinar qué activos adquiridos o pasivos asumidos son parte del intercambio por la adquirida y cuáles, si los hubiera, son el resultado de transacciones separadas a ser contabilizadas de acuerdo con su naturaleza y las NIIF aplicables.

13 La aplicación por parte de la adquirente del principio y de las condiciones de reconocimiento puede dar lugar a la contabilización de algunos activos y pasivos que la adquirida no haya reconocido previamente como tales en sus estados financieros. Por ejemplo, la adquirente reconocerá los activos intangibles identificables adquiridos, tales como un nombre comercial, una patente o una relación con un cliente, que la adquirida no reconoció como

---

1 Esta Norma requiere que las adquirentes apliquen las definiciones de un activo y un pasivo y las guías de apoyo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC adoptado por el IASB en 2001 en lugar del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018..

activos en sus estados financieros porque los desarrolló internamente y cargó los costos relacionados como gastos.

14 Los párrafos B31 a B40 proporcionan guías sobre el reconocimiento de activos intangibles. Los párrafos 22 a 28B especifican los tipos de activos identificables y de pasivos que incluyen partidas para las que esta NIIF proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones de reconocimiento.

Clasificación y designación de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios

15 **A la fecha de la adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos según sea necesario para la aplicación posterior de otras NIIF. La adquirente efectuará esas clasificaciones o designaciones sobre la base de los acuerdos contractuales, de las condiciones económicas, de sus políticas contables o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.**

16 En algunas situaciones, las NIIF proporcionarán diferentes formas de contabilización dependiendo de la forma en que una entidad clasifique o designe un activo o pasivo concreto. Ejemplos de clasificaciones o designaciones que la adquirente hará sobre la base de las correspondientes condiciones tal como existían en la fecha de la adquisición incluyen, pero no se limitan, a:

(a) la clasificación de activos y pasivos financieros concretos como medidos a valor razonable con cambios en resultados o a costo amortizado, o como un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

(b) la designación de un instrumento derivado como un instrumento de cobertura de acuerdo con la NIIF 9; y

(c) la evaluación de si un derivado implícito debe separarse del contrato anfitrión de acuerdo con la NIIF 9 (que es una cuestión de "clasificación", según el uso dado por esta NIIF a ese término).

17 Esta NIIF estipula dos excepciones al principio incluido en el párrafo 15:

(a) la clasificación de un contrato de arrendamiento en el que la adquirida es un arrendador como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*; y

(b) la clasificación de un contrato como un contrato de seguro de acuerdo con la NIIF 4 *Contratos de Seguro*.

La adquirente clasificará esos contratos sobre la base de las condiciones contractuales y de otros factores al comienzo del contrato (o, si las condiciones del contrato han sido modificadas de una manera que cambiaría su clasificación, a la fecha de esa modificación, que puede ser la de adquisición).

Principio de medición

18 **La adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de su adquisición.**

19 Para cada combinación de negocios, la adquirente medirá en la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación:

(a) valor razonable; o

(b) a la participación proporcional de los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NIIF.

20 Los párrafos 24 a 31 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta NIIF proporciona excepciones limitadas del principio de medición.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

21 Esta NIIF proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos 22 a 31 especifican tanto las partidas concretas para las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La adquirente contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos 22 a 31, lo que hará que algunas partidas sean:

(a) contabilizadas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 11 y 12 o aplicando los requerimientos de otras NIIF, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.

(b) medidas por importes distintos de sus valores razonables a la fecha de adquisición.

Excepción al principio de reconocimiento

Pasivos contingentes

22 La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define un pasivo contingente como:

(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

(b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

(i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

(ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

23 El requerimiento de la NIC 37 no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. Por ello, en contra de la NIC 37, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. El párrafo 56 proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.

Excepciones a ambos principios de reconocimiento y medición

Impuesto a las ganancias

24 La adquirente reconocerá y medirá un activo o un pasivo por impuestos diferidos que surjan de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en una combinación de negocios de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

25 La adquirente contabilizará los efectos fiscales potenciales de las diferencias temporarias y de las compensaciones tributarias de una adquirida que existan en la fecha de la adquisición y que surjan como resultado de ésta de acuerdo con la NIC 12.

Beneficios a los empleados

26 La adquirente reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la adquirida de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

Activos de indemnización

27 En una combinación de negocios, el vendedor puede indemnizar contractualmente a la adquirente por el resultado de una contingencia o de una incertidumbre relacionada con el total o con parte de un determinado activo o pasivo. Por ejemplo, el vendedor puede indemnizar a la adquirente por pérdidas por encima de un determinado importe de un pasivo que surja de una contingencia en particular; en otras palabras, el vendedor garantizará que el pasivo de la adquirente no excederá un determinado importe. Como resultado, la adquirente obtendrá un activo de indemnización. La adquirente reconocerá un activo de indemnización al mismo tiempo que reconozca la partida de indemnización y lo medirá sobre la misma base que ésta, sujeto a la necesidad de establecer una corrección de valor por importes incobrables. Por ello, si la indemnización está relacionada con un activo o pasivo que se reconoce a la fecha de la adquisición y se mide por su valor razonable a esa fecha, la adquirente reconocerá el activo de indemnización a la fecha de la adquisición, medido a su valor razonable de su fecha de adquisición. En un activo de indemnización medido a valor razonable, los efectos de la incertidumbre respecto a los flujos de efectivo futuros debidos a consideraciones de cobrabilidad están incluidos

en la medida del valor razonable y no es necesaria una corrección de valor por separado (el párrafo B41 proporciona guías de aplicación relacionadas).

28 En algunas circunstancias, la indemnización puede estar relacionada con un activo o con un pasivo que es una excepción a los principios de reconocimiento o medición. Por ejemplo, una indemnización puede estar relacionada con un pasivo contingente que no se reconoce a la fecha de la adquisición porque su valor razonable a esa fecha no puede medirse con fiabilidad. De forma alternativa, una indemnización puede estar relacionada con un activo o un pasivo (por ejemplo, uno que proceda de un beneficio a empleados) que se mida sobre una base distinta al valor razonable en la fecha de la adquisición. En estas circunstancias, el activo de indemnización deberá reconocerse y medirse utilizando supuestos coherentes con los que se utilicen para medir la partida indemnizada, sujeto a la evaluación por la administración de la cobrabilidad del activo de indemnización y de cualquier limitación contractual sobre el importe indemnizado. El párrafo 57 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un activo de indemnización.

Arrendamientos en el que la adquirida es el arrendatario

28A La adquirente reconocerá el activo por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para los arrendamientos identificados de acuerdo con la NIIF 16 en los que la adquirida es el arrendatario. No se requiere que la adquirente reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para:

(a) arrendamientos para los que el plazo del arrendamiento (como se define en la NIIF 16) termine dentro de 12 meses a partir de la fecha de adquisición; o

(b) arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16).

28B La adquirente medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (como se define en la NIIF 16) como si el arrendamiento adquirido fuera un nuevo arrendamiento en la fecha de adquisición. La adquirente medirá el activo por derecho de uso al mismo importe que el pasivo por arrendamiento, ajustado para reflejar los términos favorables o desfavorables del arrendamiento en comparación con los términos del mercado.

Excepciones al principio de medición

Derechos readquiridos

29 La adquirente medirá el valor de un derecho readquirido reconocido como un activo intangible basándose en el término contractual restante del contrato relacionado, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones contractuales potenciales para medir el valor razonable. Los párrafos B35 y B36 proporcionan guías de aplicación al respecto.

Transacciones con pagos basados en acciones

30 La adquirente medirá un pasivo o un instrumento de patrimonio relacionado con transacciones con pagos basados en acciones de la adquirida o la sustitución de las transacciones con pagos basados en acciones de la adquirida por transacciones con pagos basados en acciones de la adquirente de acuerdo con el método establecido en la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* en la fecha de adquisición. (Esta NIIF se refiere al resultado de ese método como la "medida basada en el mercado" de la transacción con pagos basados en acciones).

Activos mantenidos para la venta

31 La adquirente medirá un activo no corriente adquirido (o un grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para la venta a la fecha de la adquisición de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* al valor razonable menos los costos de venderlo de acuerdo con los párrafos 15 a 18 de dicha NIIF.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos

32 La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

(a) Suma de:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) **la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta NIIF, que, generalmente, requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición (véase el párrafo 37);**

(ii) **el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida medida de acuerdo con esta NIIF; y**

(iii) **en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas (véanse los párrafos 41 y 42), el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio de la adquirida.**

(b) **el neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con esta NIIF.**

33 En una combinación de negocios en la que la adquirente y la adquirida (o sus propietarios anteriores) intercambian solo instrumentos de patrimonio, el valor razonable en la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la adquirida podría medirse con mayor fiabilidad que el valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirente. Si es así, la adquirente determinará el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio transferidas. Para determinar el importe de la plusvalía en una combinación de negocios en la que no se transfiere una contraprestación, la adquirente utilizará el valor razonable de su participación en la adquirida en la fecha de adquisición en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida [párrafo 32(a)(i)]. Los párrafos B46 a B49 proporcionan guías de aplicación relacionadas.

Compras en términos muy ventajosos

34 Ocasionalmente, una adquirente realizará una compra en condiciones muy ventajosas, lo que es una combinación de negocios en la que el importe del párrafo 32(b) excede la suma de los importes especificados en el párrafo 32(a). Si ese exceso se mantiene después de aplicar los requerimientos del párrafo 36, la adquirente reconocerá la ganancia resultante en resultados a la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.

35 Una compra en condiciones muy ventajosas puede suceder, por ejemplo, en una combinación de negocios que es una venta forzada en la que el vendedor actúa bajo coacción. Sin embargo, las excepciones sobre el reconocimiento o la medición de partidas concretas tratadas en los párrafos 22 a 31 pueden también resultar en el reconocimiento de una ganancia (o cambiar el importe de una ganancia reconocida) por una compra en condiciones muy ventajosas.

36 Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales que sean identificados en esta revisión. La adquirente revisará entonces los procedimientos utilizados para medir los importes cuyo reconocimiento a la fecha de adquisición para todas las partidas siguientes:

(a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;

(b) la participación no controladora en la adquirida, si la hubiera;

(c) para una combinación de negocios realizada por etapas, la participación en el patrimonio de la adquirida previamente poseída por la adquirente; y

(d) la contraprestación transferida.

El objetivo de la revisión es asegurar que las mediciones reflejan adecuadamente la consideración de toda la información disponible en la fecha de la adquisición.

Contraprestación transferida

37 La contraprestación transferida en una combinación de negocios deberá medirse a su valor razonable, que deberá calcularse como la suma de los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, de los pasivos incurridos por ella con los anteriores propietarios de la adquirida y de las participaciones en el patrimonio emitidas por la adquirente. (Sin embargo, toda porción de incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente, intercambiada por incentivos mantenidos por los empleados de la adquirida, que esté incluida en la contraprestación transferida en la combinación de negocios deberá medirse de acuerdo con el párrafo 30 y no por el valor razonable.) Son ejemplos de formas potenciales de contraprestación el efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria de la adquirente, *contraprestaciones contingentes*, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones, certificados de opción para suscribir títulos (warrants) y participaciones de miembros de *entidades mutualistas*.

38 La contraprestación transferida puede incluir activos o pasivos de la adquirente que tengan un importe en libros que difiera de sus valores razonables en la fecha de adquisición (por ejemplo activos no monetarios o negocios de la adquirente). Si así fuera, la adquirente medirá nuevamente los activos transferidos o pasivos a sus valores razonables en la fecha de la adquisición y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes, si las hubiera, en resultados. Sin embargo, algunas veces los activos o pasivos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la combinación de negocios (por ejemplo, porque los activos o pasivos se transfirieron a la adquirida y no a sus anteriores propietarios), y la adquirente, por ello, retiene el control sobre ellos. En esa situación, la adquirente medirá esos activos y pasivos por sus importes en libros inmediatamente antes de la fecha de adquisición y no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados sobre activos o pasivos que controla tanto antes como después de la combinación de negocios.

Contraprestación contingente

39 La contraprestación que la adquirente transfiere a cambio de la adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 37). La adquirente reconocerá a la fecha de adquisición el valor razonable de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida.

40 La adquirente clasificará una obligación de pagar una contraprestación contingente que cumple la definición de un instrumento financiero como pasivo financiero o como patrimonio basándose en las definiciones de instrumentos de patrimonio y de pasivo financiero incluidas en el párrafo 11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* La adquirente clasificará como un activo un derecho a la devolución de contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones. El párrafo 58 proporciona guías sobre la contabilización posterior de contraprestaciones contingentes.

Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición a tipos particulares de combinaciones de negocios

Una combinación de negocios realizada por etapas

41 Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. Por ejemplo, a 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A posee un 35 por ciento de participación no controladora en la Entidad B. En esa fecha, la Entidad A compra una participación adicional del 40 por ciento en la Entidad B, lo que le da el control sobre esta entidad. Esta NIIF denomina esta transacción como una combinación de negocios realizada por etapas, a la que también se refiere algunas veces como adquisición por pasos.

42 En una combinación de negocios realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previamente tenida en el patrimonio de la adquirida por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo o en otro resultado integral, según proceda. En periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en otro resultado integral los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en otro resultado integral deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.

42A Cuando una parte de un acuerdo conjunto (tal como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*) obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta (tal como se define en la NIIF 11), y tenía derechos a los activos y obligaciones por los pasivos relacionados con esa operación conjunta inmediatamente antes de la fecha de adquisición, la transacción es una combinación de negocios realizada por etapas. Por ello, la adquirente aplicará los requerimientos relativos a una combinación de negocios realizada por etapas, incluyendo la nueva medición de la participación anteriormente mantenida en la operación conjunta en la forma descrita en el párrafo 42. Al hacerlo así, la adquirente medirá nuevamente la totalidad de su participación anteriormente mantenida en la operación conjunta.

Una combinación de negocios realizada sin la transferencia de la contraprestación

43 Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida sin la transferencia de una contraprestación. Para contabilizar estas combinaciones de negocios se aplica el método de la adquisición. Estas circunstancias incluyen:

(a) La adquirida recompra un número suficiente de sus propias acciones de modo que una inversora existente (la adquirente) obtiene el control.

(b) La caducidad de derechos de veto minoritarios que anteriormente impedían a la adquirente controlar una adquirida en la que la primera tenía la mayoría de los derechos de voto.

(c) La adquirente y la adquirida acuerdan combinar sus negocios solo mediante un contrato. La adquirente no transfiere ninguna contraprestación a cambio del control de una adquirida y no mantiene participaciones en el patrimonio en la adquirida, ni en la fecha de adquisición ni con anterioridad. Ejemplos de combinaciones de negocios realizadas solo mediante un contrato incluyen la unión de dos negocios en un acuerdo de cotización en conjunto o la formación de una sociedad anónima con doble cotización en bolsa.

44 En una combinación de negocios realizada solo mediante un contrato, la adquirente atribuirá a los propietarios de la adquirida el importe de los activos netos de ésta última reconocido de acuerdo con esta NIIF. En otras palabras, las participaciones en el patrimonio de la adquirida tenidas por otras partes distintas de la adquirente son una participación no controladora en los estados financieros de la adquirente posteriores a la adquisición, incluso si el resultado es que todas las participaciones en el patrimonio de la adquirida se atribuyen a participaciones no controladoras.

Periodo de medición

45 **Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del periodo contable en el que la combinación ocurre, la adquirente informará en sus estados financieros de los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos a la fecha de la adquisición para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidas, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha. Durante el periodo de medición la adquirente también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidos, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha. El periodo de medición terminará tan pronto como la adquirente reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de adquisición.**

46 El periodo de medición es aquél tras la fecha de adquisición durante el cual la adquirente puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una combinación de negocios. El periodo de medición proporciona a la adquirente un plazo razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir, en la fecha de la adquisición y con los requerimientos de esta NIIF:

(a) los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida;

(b) la contraprestación transferida a la adquirida (o el otro importe utilizado para medir la plusvalía);

(c) en una combinación de negocios realizada en etapas, la participación en el patrimonio de la adquirida anteriormente tenida por la adquirente; y

(d) la plusvalía resultante o la ganancia por una compra realizada en condiciones muy ventajosas.

47 La adquirente considerará todos los factores pertinentes para determinar si la información obtenida tras la fecha de la adquisición debería resultar en un ajuste en los importes provisionales reconocidos o si esa información procede de sucesos ocurridos después de la fecha de la adquisición. Los factores pertinentes incluyen la fecha en que se obtuvo la información adicional y si la adquirente puede identificar una razón para un cambio en los importes provisionales. La información que se obtiene poco después de la fecha de la adquisición tiene mayor probabilidad de reflejar circunstancias existentes en la fecha de la adquisición que la obtenida varios meses después. Por ejemplo, es probable que la venta de un activo a un tercero poco después de la fecha de la adquisición por un importe que difiere significativamente de su valor razonable provisional medido para esa fecha indique un error en el importe provisional, a menos que pueda identificarse un suceso entre un momento y el otro que haya cambiado su valor razonable.

48 La adquirente reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo identificable (pasivo) por medio de una disminución (incremento) en la plusvalía. Sin embargo, la nueva información obtenida durante el periodo de medición puede dar lugar, algunas veces, a un ajuste del importe provisional de más de un activo o pasivo. Por ejemplo, la adquirente puede haber asumido un pasivo para pagar daños relacionados con un accidente en una de las instalaciones de la adquirida, total o parcialmente cubierta por la póliza de seguros de responsabilidad de la adquirida. Si la adquirente obtiene nueva información durante el periodo de medición sobre el valor razonable en la fecha de adquisición de ese pasivo, el ajuste de la plusvalía

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido para el pasivo sería compensado (en todo o en parte) por el ajuste que corresponda de la plusvalía que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido por el derecho por cobrar de la aseguradora por la reclamación.

49 Durante el periodo de medición, la adquirente reconocerá ajustes del importe provisional como si la contabilización de la combinación de negocios hubiera sido completada en la fecha de la adquisición. Así, la adquirente revisará en la medida en que sea necesario, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación, amortización u otros con efectos sobre el resultado reconocidos para completar la contabilización inicial.

50 Tras el periodo de medición, la adquirente sólo revisará la contabilidad de una combinación de negocios para corregir un error de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

Determinación de lo que es parte de la transacción de combinación de negocios

51 La adquirente y la adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo antes de las negociaciones para el comienzo de la combinación de negocios, o pueden llevar a cabo un acuerdo durante las negociaciones que esté separado de la combinación de negocios. En cualquiera de las dos situaciones, la adquirente identificará todos los importes que no formen parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambian en la combinación de negocios, es decir, importes que no son parte del intercambio por la adquirida. La adquirente sólo reconocerá como parte de la aplicación del método de la adquisición la contraprestación transferida por la adquirida y los activos adquiridos y pasivos asumidos en el intercambio por la adquirida. Las transacciones separadas deberán contabilizarse de acuerdo con las NIIF que correspondan.

52 Es probable que una transacción realizada por la adquirente o en nombre de ella o principalmente en beneficio de está o de la entidad combinada, y no fundamentalmente en beneficio de la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, sea una transacción separada. Los siguientes son ejemplos de transacciones separadas a las que no se les debe aplicar el método de la adquisición:

(a) una transacción que, de hecho, cancela relaciones preexistentes entre la adquirente y la adquirida;

(b) una transacción que remunera a los empleados o a los anteriores propietarios de la adquirida por servicios futuros; y

(c) una transacción que reembolsa a la adquirida o a sus anteriores propietarios por el pago de los costos de la adquirente relacionados con la adquisición.

Los párrafos B50 a B62 proporcionan guías de aplicación relacionadas.

Costos relacionados con la adquisición

53 Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. Estos costos incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones; y costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en que los costos se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NIC 32 y la NIIF 9.

Medición posterior y contabilización

54 En general, una adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios de acuerdo con otras NIIF aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta NIIF proporciona guías sobre la medición y contabilización de los siguientes activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos e instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios:

(a) derechos readquiridos;

(b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición;

(c) activos de indemnización; y

(d) contraprestación contingente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

El párrafo B63 proporciona guías de aplicación al respecto.

Derechos readquiridos

55 Un derecho readquirido reconocido como un activo intangible deberá amortizarse a lo largo del periodo de vigencia del contrato restante en el que se concedió el derecho. Una adquirente que posteriormente venda a un tercero un derecho readquirido, incluirá el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Pasivos contingentes

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.*

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

Activos de indemnización

57 Al final de cada periodo posterior sobre el que se informe, la adquirente medirá un activo de indemnización que fue reconocido en la fecha de adquisición sobre la misma base que el pasivo o activo indemnizado, sujeto a cualesquiera limitaciones contractuales sobre su importe y, para un activo de indemnización que no se mida posteriormente por su valor razonable, a la evaluación de la administración sobre su cobrabilidad. La adquirente dará de baja en cuentas el activo de indemnización únicamente cuando lo cobre, lo venda o pierda de cualquier otra forma el derecho sobre él.

Contraprestación contingente

58 Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que la adquirente reconozca después de la fecha de la adquisición pueden resultar de información adicional que la adquirente obtenga después de esa fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de medición de acuerdo con los párrafos 45 a 49. Sin embargo, los cambios que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de la adquisición, tales como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio por acción determinado o alcanzar un hito en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de medición. La adquirente contabilizará los cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de la forma siguiente:

(a) Las contraprestaciones contingentes clasificadas como patrimonio no deberán medirse nuevamente y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro del patrimonio.

(b) Otras contraprestaciones contingentes que:

(i) Se encuentren dentro del alcance de la NIIF 9, deberán medirse por su valor razonable, en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con la NIIF 9.

(ii) No se encuentren dentro del alcance de la NIIF 9, deberán medirse por su valor razonable, en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo.

Información a revelar

59 **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una combinación de negocios que haya efectuado, ya sea:**

(a) durante el periodo corriente sobre el que se informa; o

(b) después del final del periodo contable pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

60 Para cumplir con el objetivo del párrafo 59, la adquirente revelará la información especificada en los párrafos B64 a B66.

61 **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa que estén relacionados con las combinaciones de negocios que tuvieron lugar en el mismo o en periodos anteriores.**

62 Para cumplir con el objetivo del párrafo 61, la adquirente revelará la información especificada en el párrafo B67.

63 Si la información a revelar específicamente requerida por esta y otras NIIF no cumple los objetivos establecidos en los párrafos 59 a 61, la adquirente revelará cualquier información adicional que sea necesaria para cumplir esos objetivos.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

64 Esta NIIF deberá aplicarse prospectivamente a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que se inicie a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Sin embargo, esta NIIF deberá aplicarse únicamente al comienzo de un periodo anual sobre el que se informe que comience a partir del 30 de junio de 2007. Si una entidad aplica esta NIIF antes del 1 de julio de 2009, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NIC 27 (modificada en 2008).

64A [Eliminado]

64B *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010 modificó los párrafos 19, 30 y B56 y añadió los párrafos B62A y B62B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho. La aplicación debe ser prospectiva a partir de la fecha en que la entidad aplicó por primera vez esta NIIF.

64C Los párrafos 65A a 65E se añadieron mediante *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho. Las modificaciones se aplicarán a los saldos de contraprestaciones contingentes que surjan de combinaciones de negocios con una fecha de adquisición anterior a la aplicación de esta NIIF, tal como se emitió en 2008.

64D [Eliminado]

64E La NIIF 10, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 7, B13, B63(e) y el Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 10.

64F La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 20, 29, 33, 47, la definición de valor razonable del Apéndice A y los párrafos B22, B40, B43 a B46, B49 y B64. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

64G El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 7 y añadió el párrafo 2A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

64H [Eliminado]

64I El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 40 y 58 y añadió el párrafo 67A y su encabezamiento correspondiente. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales la fecha de adquisición se encuentre a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad puede aplicar la modificación de forma anticipada siempre que también se utilicen la NIIF 9 y la NIC 37 (ambas modificadas por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*). Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

64J El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 2(a). Una entidad aplicará esa modificación de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

64K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 56. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

64L La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 16, 42, 53, 56, 58 y B41 y eliminó los párrafos 64A, 64D y 64H. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

64M La NIIF 16 emitida en enero de 2016 modificó los párrafos 14, 17, B32 y B42, eliminó los párrafos B28 a B30 y sus encabezamientos relacionados y añadió los párrafos 28A y 28B y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

64N [Párrafo no utilizado]*

64O *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo 42A. Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

64P *Definición de un Negocio* emitida en octubre de 2018, añadió los párrafos B7A a B7C, B8A y B12A a B12D, modificó la definición del término "negocio", en el Apéndice A, modificó los párrafos 3, B7 a B9, B11 y B12 y eliminó el párrafo B10. Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir del 1 de enero de 2020. y a adquisiciones de activos que tienen lugar a partir del inicio de ese periodo. Se permite la aplicación anticipada de estas modificaciones. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no esta por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública]

Transición

65 Los activos y pasivos que surgieron de combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición fue anterior a la aplicación de esta NIIF no deberán ajustarse por la aplicación de esta NIIF.

65A Los saldos de contraprestaciones contingentes que surgen de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición precedían la fecha en que una entidad aplicó por primera vez esta NIIF tal como se emitió en 2008 no deberán ajustarse en la primera aplicación de esta NIIF. Los párrafos 65B a 65E deberán aplicarse en la contabilización posterior de esos saldos. Los párrafos 65B a 65E no se aplicarán a la contabilización de saldos de contraprestaciones contingentes que surjan de combinaciones de negocios con fechas de adquisición a partir de la fecha en que la entidad aplicó por primera vez esta NIIF tal como se emitió en 2008. En los párrafos 65B a 65E, combinación de negocios se refiere exclusivamente a combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición precedía a la aplicación de esta NIIF tal como se emitió en 2008.

65B Si un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste al costo de la combinación que depende de hechos futuros, la adquirente incluirá el importe de ese ajuste en el costo de la combinación en la fecha de la adquisición si el ajuste es probable y puede medirse con fiabilidad.

65C Un acuerdo de combinación de negocios puede permitir ajustes al costo de la combinación que dependen de uno o más hechos futuros. El ajuste puede, por ejemplo, depender de un nivel específico de beneficio que se mantenga u obtenga en periodos futuros, o en que se mantenga el precio de mercado de los instrumentos emitidos. Es posible habitualmente estimar el importe de cualquiera de estos ajustes en el momento de la contabilización inicial de la combinación sin deteriorar la fiabilidad de la información, incluso en presencia de cierta incertidumbre. Si los hechos futuros no tienen lugar o la estimación necesita revisarse, el costo de la combinación de negocios se ajustará en consecuencia.

65D Sin embargo, cuando un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste, ese ajuste no se incluirá en el costo de la combinación en el momento de la contabilización inicial de la combinación si no es probable o no puede medirse con fiabilidad. Si ese ajuste posteriormente pasa a ser probable y puede medirse con fiabilidad, la contraprestación adicional se tratará como un ajuste al costo de la combinación.

65E En algunas circunstancias, se puede requerir que la adquirente realice un pago posterior al vendedor como compensación por una reducción en el valor de los activos cedidos, instrumentos de patrimonio emitidos o pasivos incurridos o asumidos por la adquirente a cambio del control de la adquirida. Este es el caso, por ejemplo, cuando la adquirente garantiza el precio de mercado de instrumentos de patrimonio o deuda emitidos

como parte del costo de la combinación de negocios y se le requiere que emita instrumentos de patrimonio o deuda adicionales para restablecer el costo originalmente determinado. En estos casos, no se reconoce incremento alguno en el costo de la combinación de negocios. En el caso de instrumentos de patrimonio, el valor razonable del pago adicional se compensa mediante una reducción igual en el valor atribuido a los instrumentos inicialmente emitidos. En el caso de instrumentos de deuda, el pago adicional se considera una reducción en la prima o un incremento en el descuento sobre la emisión inicial.

66 Una entidad, tal como una entidad mutualista, que no haya aplicado todavía la NIIF 3 y tenga una o más combinaciones de negocios que fueron contabilizadas utilizando el también conocido con anterioridad como método de la adquisición, aplicará las disposiciones transitorias de los párrafos B68 y B69.

Impuesto a las ganancias

67 Para combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea anterior a la aplicación de esta NIIF, la adquirente aplicará prospectivamente el requerimiento del párrafo 68 de la NIC 12, modificada por esta NIIF. Es decir, la adquirente no ajustará la contabilidad de combinaciones de negocios anteriores por cambios previamente reconocidos en los activos por impuestos diferidos reconocidos. Sin embargo, a partir de la fecha en que esta NIIF se aplique, la adquirente reconocerá, como un ajuste en el resultado (o, si la NIC 12 lo requiere, fuera del resultado), los cambios en los activos por impuestos diferidos.

Referencia a la NIIF 9

67A Si una entidad aplica esta Norma pero no utiliza todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39.

Derogación de la NIIF 3 (2004)

68 Esta NIIF deroga la NIIF 3 Combinaciones de Negocios (emitida en 2004).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

activo intangible	Un activo **identificable**, de carácter no monetario y sin sustancia física.
adquirente	La entidad que obtiene el control de la **adquirida**.
adquirida	El negocio o negocios cuyo control obtiene la **adquirente** en una **combinación de negocios**.
combinación de negocios	Una transacción u otro suceso en el que una **adquirente** obtiene el control de uno o más **negocios**. Las transacciones se denominan algunas veces "verdaderas fusiones" o "fusiones entre iguales" también son **combinaciones de negocios** en el sentido en que se utiliza el término en esta NIIF.
contraprestación contingente	Generalmente, una obligación de la **adquirente** de transferir activos adicionales o **participaciones en el patrimonio** a los anteriores propietarios de una **adquirida** como parte de un intercambio para el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la *contraprestación contingente* también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.
entidad mutualista	Una entidad, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus **propietarios**, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.
fecha de adquisición	Fecha en la que la **adquirente** obtiene el control sobre la **adquirida**.
identificable	Un activo es *identificable* si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, entregado en explotación, arrendado o intercambiado, fuere individualmente o junto con un contrato relacionado, un activo identificable o un pasivo, independientemente de si la entidad se proponga ejercer estas opciones; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
negocio	Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.
participación no controladora	El patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.
participaciones en el patrimonio	A efectos de esta NIIF, *participaciones en el patrimonio* se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de **entidades mutualistas**.
plusvalía	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una **combinación de negocios** que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.
propietarios	A efectos de esta NIIF, *propietarios* se utiliza en sentido amplio para referirse a los poseedores de **participaciones en el patrimonio** de las entidades que pertenecen a inversores y a los propietarios, partícipes o miembros de **entidades mutualistas**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

valor razonable	*Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13.)

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Combinaciones de negocios de entidades bajo control común [aplicación del párrafo 2(c)]

B1 Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.

B2 Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio.

B3 Una entidad puede estar controlada por una persona física, o por un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual, y esa persona o grupo de personas pueden no estar sujetos a los requerimientos de información financiera de las NIIF. Por ello, para considerar que una combinación de negocios involucra a entidades bajo control común, no es necesario que las entidades que se combinan se incluyan dentro de los mismos estados financieros consolidados procedentes de la combinación de negocios.

B4 La proporción de participaciones no controladoras en cada una de las entidades que se combinan, antes y después de la combinación de negocios, no es relevante para determinar si la misma involucra a entidades bajo control común. De forma similar, el hecho de que alguna de las entidades que se combinan sea una subsidiaria excluida de los estados financieros consolidados, no será relevante para determinar si la combinación involucra a entidades bajo control común.

Identificación de una combinación de negocios (aplicación del párrafo 3)

B5 Esta NIIF define una combinación de negocios como una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Una adquirente puede obtener el control de una adquirida mediante diferentes formas, por ejemplo:

(a) transfiriendo efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos (incluyendo activos netos que constituyen un negocio);

(b) incurriendo en pasivos;

(c) emitiendo participaciones en el patrimonio;

(d) proporcionando más de un tipo de contraprestación; o

(e) sin transferir contraprestación, incluyendo la de solo mediante un contrato (véase el párrafo 43).

B6 Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo, lo que incluye pero no se limita a:

(a) uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una adquirente o los activos netos de uno o más negocios se fusionan legalmente en la adquirente;

(b) una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus propietarios transfieren sus participaciones en el patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una nueva entidad constituida (en ocasiones conocida como una combinación por absorción o por puesta en conjunto); o

(d) un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 3)

B7 Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente (para guías sobre los elementos de un negocio, véanse los párrafos B8 a B12D):

(a) **Insumo**: todo recurso económico que elabora, productos, o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos si se le aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos incluyen activos no corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.

(b) **Proceso**: todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada que tenga la formación y experiencia necesarias, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Generalmente, la contabilidad, la facturación, la confección de nóminas y otros sistemas administrativos no son procesos utilizados para elaborar productos).

(c) **Producto**: el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan bienes o servicios a clientes, generan ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.

Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

B7A El párrafo B7B establece una prueba opcional (la prueba de concentración) que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio. Una entidad puede optar por aplicar, o no aplicar, la prueba. Una entidad puede realizar esta elección por separado para cada transacción u otro suceso. La prueba de concentración tiene las siguientes consecuencias:

(a) Si se cumple la prueba de concentración, el conjunto de actividades y activos se determina que no es un negocio y no se necesita una evaluación posterior.

(b) Si no se cumple la prueba de concentración, o si la entidad opta por no aplicar la prueba, la entidad realizará, entonces, la evaluación establecida en los párrafos B8 a B12D.

B7B La prueba de concentración se cumple si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:

(a) los activos brutos adquiridos excluirán el efectivo y los equivalentes al efectivo, los activos por impuestos diferidos, y la parte de la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.

(b) El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) por encima del valor razonable de los activos identificables netos adquiridos). El valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente como el total obtenido añadiendo el valor razonable de la contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) con respecto al valor razonable de los pasivos asumidos (distintos de los pasivos por impuestos diferidos), excluyendo las partidas identificadas en el subpárrafo (a). Sin embargo, si el valor razonable de los activos brutos adquiridos es mayor que ese total, se puede necesitar, en ocasiones, un cálculo más preciso.

(c) Un solo activo identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de negocios.

(d) Si un activo tangible está unido a otro, y no se puede físicamente separar de este y utilizar de forma independiente (o de un activo subyacente sujeto a un arrendamiento, como se define en la NIIF 16 *Arrendamientos*), sin incurrir en costos, o disminuciones significativos de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los dos activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán como un único activo identificable.

(e) Al evaluar si los activos son similares, una entidad considerará la naturaleza de cada activo identificable único y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los activos (es decir, las características del riesgo).

(f) No se considerarán activos similares:

(i) un activo tangible y un activo intangible;

(ii) activos tangibles de diferentes clases (por ejemplo, inventarios, fabricación de equipo y automóviles) a menos que se consideren un activo identificable único de acuerdo con el criterio del subpárrafo (d);

(iii) activos intangibles identificables de diferentes clases (por ejemplo, nombres de marcas, licencias y activos intangibles en desarrollo);

(iv) un activo financiero y un activo no financiero;

(v) activos financieros de diferentes clases (por ejemplo, cuentas por cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio); y

(vi) activos identificables que están dentro de la misma clase de activo pero que tienen características de riesgo significativamente diferentes.

B7C Los requerimientos del párrafo B7B no modifican las guías sobre activos similares de la NIC 38 *Activos Intangibles*; ni modifican el significado del término "clase" de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 y la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Elementos de un negocio

B8 Aunque los negocios generalmente generan productos, no se requiere que éstos sean generados para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerados como un negocio. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos identificados en la definición de un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos. Un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza al operar ese negocio. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos B12 a B12D especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.

B8A Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación en la obtención de los ingresos de actividades ordinarias no indica, por sí misma, que se han adquirido un insumo y un proceso sustantivo.

B9 La naturaleza de los elementos de un negocio varía según sectores industriales y según la estructura de las operaciones (actividades) de una entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Los negocios establecidos tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos tienen a menudo pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, pero un negocio no necesita tener pasivos. Además, un conjunto adquirido de actividades y activos que no es un negocio podría tener pasivos.

B10 [Eliminado]

B11 La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos es un negocio, se basará en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante del mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor opera el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende operar el conjunto como un negocio.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

B12 Los párrafos B12A a B12D explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo B12B) y si tiene productos (párrafo B12C).

B12A Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Más aún, si un conjunto adquirido de actividades y activos estuvo generando ingresos de actividades

ordinarias en la fecha de la adquisición, se considera que tiene productos en esa fecha, incluso si posteriormente no generará más ingresos de actividades ordinarias para clientes externos, por ejemplo, porque se integrará en la adquirente.

B12B Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo solo si:

(a) es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y

(b) los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:

(i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;

(ii) otros recursos económicos que podrían desarrollarse para elaborar productos; o

(iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.

Ejemplos de insumos mencionados en los subpárrafos (b)(i) a (iii) incluyen tecnología, proyectos de investigación y desarrollo en proceso, activos inmobiliarios y derechos mineros.

B12C Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:

(a) es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos); o

(b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:

(i) se considera único o escaso; o

(ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

B12D El siguiente análisis adicional apoya los párrafos B12B y B12C:

(a) Un contrato adquirido es un insumo y no es un proceso sustantivo. No obstante, un contrato adquirido, por ejemplo, un contrato para la gestión externalizada de la propiedad o la gestión externalizada del activo puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada. Una entidad evaluará si una plantilla de trabajadores organizada a la que se accede a través de este contrato realiza un proceso sustantivo que la entidad controla, y, por ello, ha adquirido. Factores a considerar al realizar esa evaluación incluyen la duración del contrato y sus términos de renovación.

(b) Dificultades en sustituir una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que ésta realiza un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos.

(c) Un proceso (o grupo de procesos) no es fundamental si, por ejemplo, es secundario o menor dentro del contexto de todos los procesos requeridos para elaborar productos.

Identificación de la adquirente (aplicación de los párrafos 6 y 7)

B13 Para identificar la adquirente—la entidad que obtiene el control de la adquirida— deberán utilizarse las guías de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*. Si ha ocurrido una combinación de negocios pero la aplicación de las guías de la NIIF 10 no indica claramente cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, para llevar a cabo esa determinación deberán considerarse los factores incluidos en los párrafos B14 a B18.

B14 En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos, la adquirente será generalmente la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o incurre en los pasivos.

B15 En una combinación de negocios efectuada principalmente por intercambio de participaciones en el patrimonio, la adquirente será generalmente la entidad que emite sus instrumentos de patrimonio. Sin embargo, en algunas combinaciones de negocios, comúnmente denominadas "adquisiciones inversas", la entidad emisora es la adquirida. Los párrafos B19 a B27 proporcionan guías sobre la contabilización de adquisiciones inversas. Para identificar la adquirente en una combinación de negocios efectuada por intercambio de participaciones en el patrimonio, deberán considerarse también otros factores pertinentes y circunstancias, incluyendo:

(a) *los derechos de voto relativos en la entidad combinada tras la combinación de negocios*—La adquirente es generalmente la entidad que se combina, cuyos propietarios como grupo retienen o reciben la mayor porción de derechos de voto en la entidad combinada. Para determinar qué grupo de propietarios mantiene o recibe la mayor porción de derechos de voto, una entidad considerará la existencia de acuerdos de voto especiales o inusuales y opciones, certificados de opción para suscribir títulos (warrants) o instrumentos convertibles.

(b) *la existencia de una gran minoría de participaciones con voto en la entidad combinada, si otro propietario o grupo organizado de propietarios no tiene una participación de voto significativa*—La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo propietario único o grupo organizado de propietarios mantiene la mayor participación minoritaria de voto en la entidad combinada.

(c) *la composición del órgano de gobierno de la entidad combinada*—La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir o nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad combinada.

(d) *la composición de la alta dirección de la entidad combinada*—La adquirente es generalmente la entidad que se combina, cuya (anterior) dirección domina la dirección de la entidad combinada.

(e) *las condiciones del intercambio en las participaciones en el patrimonio*—La adquirente es generalmente la entidad que se combina que paga una prima sobre el valor razonable de las participaciones en el patrimonio anterior a la combinación de la otra u otras entidades que se combinan.

B16 La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño relativo (medido en, por ejemplo en forma de activos, ingresos de actividades ordinarias o beneficios) es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan.

B17 En una combinación de negocios que implica a más de dos entidades, la determinación de la adquirente incluirá la consideración, entre otras cosas, de cuál de las entidades que se combinan inició la combinación, así como el tamaño relativo de las entidades que se combinan.

B18 Una nueva entidad constituida para efectuar una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. Cuando se constituya una nueva entidad para emitir participaciones en el patrimonio para llevar a cabo una combinación de negocios, deberá identificarse como la adquirente a una de las entidades que se combinan que existiera antes de la combinación, aplicando las guías de los párrafos B13 a B17. Por el contrario, la adquirente puede ser una nueva entidad que transfiera efectivo u otros activos o incurra en pasivos como contraprestación.

Adquisiciones inversas

B19 Una adquisición inversa tiene lugar cuando la entidad que emite títulos (la adquirente legal) se identifica como la adquirida a efectos contables sobre la base de las guías de los párrafos B13 a B18. La entidad cuyas participaciones en el patrimonio se adquieren (la adquirida legal) debe ser la adquirente para que la transacción se considere una adquisición inversa a efectos contables. Por ejemplo, las adquisiciones inversas se producen en ocasiones cuando una entidad que no cotiza quiere cotizar pero no quiere registrar sus acciones de capital. Para conseguirlo, la entidad que no cotiza acordará con una entidad que cotiza la adquisición de sus participaciones en el patrimonio a cambio de las participaciones en el patrimonio de la entidad que cotiza. En este ejemplo, la entidad que cotiza en la **adquirente legal** porque emite sus participaciones en el patrimonio, y la entidad que no cotiza es la **adquirida legal** porque se adquieren sus participaciones en el patrimonio. Sin embargo, la aplicación de las guías de los párrafos B13 a B18 da lugar a identificar:

(a) a la entidad que cotiza como la **adquirida** a efectos contables (la adquirida contable); y

(b) a la entidad que no cotiza como la **adquirente** a efectos contables (la adquirente contable).

La adquirida contable debe cumplir la definición de un negocio para que la transacción se contabilice como una adquisición inversa, y que se apliquen todos los principios de reconocimiento y medición de esta NIIF, incluyendo el requerimiento de reconocer una plusvalía.

Medición de la contraprestación transferida

B20 En una adquisición inversa, es usual que la adquirente a efectos contables no otorgue contraprestaciones a la adquirida. En su lugar, la adquirida a efectos contables generalmente emite sus acciones de capital para los propietarios de la adquirente a efectos contables. Por consiguiente, el valor razonable en la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida por la adquirente a efectos contables por su participación en la adquirida a efectos contables se basa en el número de participaciones en el patrimonio que la subsidiaria legal habría tenido que emitir para dar a los propietarios de la controladora legal el mismo porcentaje de instrumentos de patrimonio en la entidad combinada que resulte de la adquisición inversa. El valor razonable del número de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

participaciones en el patrimonio calculado de esa forma puede utilizarse como valor razonable de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida.

Elaboración y presentación de los estados financieros consolidados

B21 Los estados financieros consolidados elaborados después de una adquisición inversa se emitirán bajo el nombre de la controladora legal (la adquirida a efectos contables), pero se describirán en las notas como una continuación de los estados financieros de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables), con un ajuste que se realizará retroactivamente en el capital legal de la adquirente a efectos contables refleje el capital legal de la adquirida a efectos contables. Ese ajuste se requiere para reflejar el capital de la controladora legal (la adquirida a efectos contables). También se ajustará retroactivamente la información comparativa presentada en esos estados financieros consolidados para reflejar el capital legal de la controladora legal (la adquirida a efectos contables).

B22 Dado que los estados financieros consolidados representan la continuación de los estados financieros de la subsidiaria legal excepto por su estructura de capital, los estados financieros consolidados reflejarán:

(a) Los activos y pasivos de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos a su valor en libros anterior a la combinación.

(b) Los activos y pasivos de la controladora legal (la adquirida a efectos contables) se reconocerán y medirán de acuerdo con esta NIIF.

(c) Las ganancias acumuladas y otros saldos de patrimonio de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables) antes de la combinación de negocios.

(d) El importe reconocido como participaciones en el patrimonio emitidas en los estados financieros consolidados, determinado sumando a las participaciones en el patrimonio emitidas de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables) en circulación inmediatamente antes de la combinación de negocios a valor razonable de la controladora legal (la adquirida a efectos contables). Sin embargo, la estructura de patrimonio (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) refleja la estructura de patrimonio de la controladora legal (la adquirida a efectos contables), incluyendo las participaciones en el patrimonio que la controladora legal emitió a efectos de la combinación. Por consiguiente, la estructura del patrimonio de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables) se reexpresará utilizando el ratio de intercambio establecido en el acuerdo de adquisición para reflejar el número de acciones de la controladora legal (la adquirida a efectos contables) emitido en la adquisición inversa.

(e) La parte proporcional de la participación no controladora del importe en libros anterior a la combinación de las ganancias acumuladas de la subsidiaria legal (la adquirente a efectos contables) y otras participaciones en el patrimonio, tal como se discute en los párrafos B23 y B24.

Participación no controladora

B23 En una adquisición inversa, algunos de los propietarios de la adquirida legal (la que se contabiliza como adquirente a efectos contables) pueden no intercambiar sus participaciones en el patrimonio por los de la controladora legal (la adquirida a efectos contables). Estos propietarios se tratan como participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados posteriores a la adquisición inversa. Esto es así porque los propietarios de la adquirida legal que no intercambien sus participaciones en el patrimonio por los de la adquirente legal tienen únicamente participación en los resultados y activos netos de la adquirida legal—pero no en los resultados y activos netos de la entidad combinada. Por el contrario, aun cuando la adquirente legal sea la adquirida a efectos contables, los propietarios de la adquirente legal tienen una participación en los resultados y activos netos de la entidad combinada.

B24 Los activos y pasivos de la adquirida legal se medirán y reconocerán en los estados financieros consolidados por sus importes en libros anteriores a la combinación [véase el párrafo B22(a)]. Por ello, en una adquisición inversa, la participación no controladora refleja la participación proporcional de los accionistas no controladores en los importes en libros anteriores a la combinación de los activos netos de la adquirida legal, incluso cuando las participaciones no controladoras en otras adquisiciones se midan a sus valores razonables en la fecha de la adquisición.

Ganancias por acción

B25 Como se ha señalado en el párrafo B22(d), la estructura del patrimonio de los estados financieros consolidados elaborados después de una adquisición inversa, reflejará la estructura del patrimonio de la adquirente legal

(adquirida a efectos contables), incluyendo las participaciones en el patrimonio emitidos por la adquirente legal para efectuar la combinación de negocios.

B26 Para calcular el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación (el denominador del cálculo de las ganancias por acción) durante el periodo en que haya ocurrido la adquisición inversa:

(a) el número de acciones ordinarias en circulación desde el comienzo de ese periodo hasta la fecha de la adquisición deberá calcularse sobre la base del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación de la adquirida legal (adquirente a efectos contables) durante el periodo multiplicado por el ratio de intercambio establecido en el acuerdo de fusión; y

(b) el número de acciones ordinarias en circulación desde la fecha de adquisición hasta el final de dicho periodo deberá ser el número real de acciones ordinarias que la adquirente legal (la adquirida a efectos contables) haya tenido en circulación durante ese periodo.

B27 La ganancia por acción básica para cada ejercicio comparativo previo a la fecha de la adquisición presentada en los estados consolidados posteriores a una adquisición inversa deberá calcularse dividiendo:

(a) el resultado de la adquirida legal atribuible a los accionistas ordinarios en cada uno de esos periodos por

(b) el promedio ponderado histórico del número de acciones ordinarias en circulación de la adquirida legal multiplicado por el ratio de intercambio establecido en el acuerdo de adquisición.

Reconocimiento de activos particulares adquiridos y de pasivos asumidos (aplicación de los párrafos 10 a 13)

B28 a B30 [Eliminado]

Activos intangibles

B31 La adquirente reconocerá, de forma separada a la plusvalía, los activos intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios. Un activo intangible es identificable si cumple el criterio de separabilidad o bien el de legalidad contractual.

B32 Un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la adquirida o de otros derechos y obligaciones. Por ejemplo:

(a) [eliminado]

(b) Una adquirida posee y opera una planta de energía nuclear. La licencia para operar esa planta de energía es un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual para el reconocimiento separado de la plusvalía, incluso si la adquirente no puede vender dicha licencia o transferirla separadamente de la planta de energía adquirida. Una adquirente puede reconocer el valor razonable de la licencia de operación y el valor razonable de la planta de energía como un solo activo para propósitos de información financiera si las vidas útiles de estos activos son similares.

(c) Una adquirida posee una patente de tecnología. Ella ha dado en explotación esa patente a terceros para su uso exclusivo fuera del mercado nacional, recibiendo a cambio un porcentaje especificado de los ingresos futuros de actividades ordinarias en el extranjero. Tanto la patente de tecnología como el acuerdo de explotación relacionado cumplen el criterio de legalidad contractual para el reconocimiento separado de la plusvalía incluso si no fuera factible la venta o intercambio por separado de la patente y el acuerdo de explotación relacionado.

B33 El criterio de separabilidad significa que un activo intangible adquirido es susceptible de ser separado o escindido de la adquirida y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación. Un activo intangible que la adquirente sea capaz de vender, dar en explotación o de intercambiar de cualquier otra forma por otra cosa de valor, cumple el criterio de separabilidad incluso si la adquirente no se propone venderlo, darlo en explotación o intercambiarlo de otra forma. Un activo intangible adquirido cumple el criterio de separabilidad si existe evidencia de transacciones de intercambio para ese tipo de activo o de un activo de carácter similar, incluso si estas transacciones son infrecuentes e independientemente de si la adquirente está involucrada o no en ellas. Por ejemplo, las listas de clientes y subscriptores se dan frecuentemente en explotación y de esta forma cumplen el criterio de separabilidad. Incluso si una adquirida cree que su lista de clientes tiene características diferentes de otras, el hecho de que las listas de clientes sean frecuentemente dadas en explotación significa generalmente que la lista de clientes adquirida cumple el criterio de separabilidad. Sin embargo, una lista de clientes adquirida en una combinación de negocios podría no cumplir el criterio de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

separabilidad si las condiciones de confidencialidad u otros acuerdos prohibieran a una entidad la venta de información sobre sus clientes, su arrendamiento o su intercambio de otra forma.

B34 Un activo intangible que no es individualmente separable de la adquirida o entidad combinada cumple el criterio de separabilidad si es separable junto con un contrato, activo identificable o pasivo con el que guarde relación. Por ejemplo:

(a) Participantes en el mercado intercambian pasivos avalados con depósitos y activos intangibles relacionados del depositante en transacciones de intercambio observables. Por ello, la adquirente debería reconocer el activo intangible relacionado del depositante de forma separada de la plusvalía.

(b) Una adquirida posee una marca comercial registrada y documentada, pero el producto de marca registrada suele producirse por medios técnicos no patentados. Para transferir la propiedad de una marca registrada, también se requiere que el propietario transfiera todo lo necesario para que el nuevo propietario elabore un producto o servicio imposible de distinguir del elaborado por el anterior. Dado que los medios técnicos no patentados deben separarse de la adquirida o entidad combinada y vendidos si se vende la marca registrada relacionada, se cumple el criterio de separabilidad.

Derechos readquiridos

B35 Como parte de una combinación de negocios, una adquirente puede readquirir un derecho que tenía previamente concedido a una adquirida para utilizar uno o más activos reconocidos o no reconocidos de la adquirida. Ejemplos de tales derechos incluyen un derecho a usar la marca de la adquirente en régimen de contrato de franquicia o un derecho a usar la tecnología de la adquirente en régimen de acuerdo de licencia de la tecnología. Un derecho readquirido es un activo intangible identificable que la adquirente reconoce separadamente de la plusvalía. El párrafo 29 proporciona guías sobre la medición de un derecho readquirido y el párrafo 55 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un derecho readquirido.

B36 La adquirente reconocerá una ganancia o pérdida de cancelación siempre que las condiciones del contrato que dan lugar a un derecho de readquisición sean favorables o desfavorables con relación a las condiciones de transacciones corrientes de mercado para la misma partida u otras similares. El párrafo B52 proporciona guías para la medición de esa ganancia o pérdida de cancelación.

Plantilla laboral organizada y otras partidas que no son identificables

B37 La adquirente incluirá en la plusvalía el valor de un activo intangible adquirido que no es identificable en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, una adquirente puede atribuir valor a la existencia de una plantilla laboral organizada, que es un grupo de empleados existente que permite que la adquirente continúe la operación de un negocio adquirido desde la fecha de adquisición. Una plantilla laboral organizada no representa el capital intelectual de la plantilla entrenada—conocimiento y la experiencia (a menudo especializados) que los empleados de una adquirida aportan a sus trabajos. Dado que la plantilla organizada no es un activo identificable a reconocerse de forma separada de la plusvalía cualquier valor atribuido se incluirá en ésta.

B38 La adquirente también incluirá en la plusvalía todo valor atribuido a las partidas que no cumplan las condiciones necesarias para su consideración como activos en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, la adquirente puede atribuir valor a contratos potenciales que la adquirida esté negociando con nuevos clientes potenciales en la fecha de la adquisición. Puesto que esos contratos potenciales no son en sí mismos activos en la fecha de la adquisición, la adquirente no los reconocerá de forma separada de la plusvalía. La adquirente no debería reclasificar posteriormente el valor de esos contratos de la plusvalía por sucesos que ocurran tras la fecha de la adquisición. Sin embargo, la adquirente debería evaluar los hechos y circunstancias que rodean a los sucesos que tengan lugar poco después de la adquisición para determinar si un activo intangible reconocible por separado existía en la fecha de la adquisición.

B39 Tras el reconocimiento inicial, una adquirente contabilizará los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 38 *Activos Intangibles*. Sin embargo, como se describe en el párrafo 3 de la NIC 38, la contabilidad de algunos activos intangibles adquiridos tras el reconocimiento inicial se prescribe en otras NIIF.

B40 El criterio de identificabilidad determina si un activo intangible se reconocerá de forma separada de la plusvalía. Sin embargo, el criterio ni proporciona guías sobre la medición del valor razonable de un activo intangible ni restringe los supuestos utilizados para medir el valor razonable de un activo intangible. Por ejemplo, la adquirente tendría en cuenta los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo intangible al medir el valor razonable, tales como expectativas de renovaciones de contratos futuros. No es necesario que las renovaciones en sí mismas cumplan los criterios de identificabilidad. (Sin embargo, véase el párrafo 29, que establece una excepción al principio de medición del valor razonable para los derechos readquiridos reconocidos en una combinación de negocios). Los párrafos 36 y 37 de la NIC 38 proporcionan

guías para determinar si los activos intangibles deben combinarse en una sola unidad de cuenta con otros activos tangibles o intangibles.

Medición del valor razonable de activos identificables particulares y participaciones no controladoras en una adquirida (aplicación de los párrafos 18 y 19)

Activos con flujos de efectivo inciertos (correcciones valorativas)

B41 La adquirente no reconocerá por separado una corrección valorativa en la fecha de la adquisición para activos adquiridos en una combinación de negocios que se midan por sus valores razonables en esa fecha porque los efectos de la incertidumbre sobre los flujos de efectivo futuros están incluidos en la medida del valor razonable. Por ejemplo, debido a que esta NIIF requiere que la adquirente mida las cuentas por cobrar adquiridas, incluyendo los préstamos, por su valor razonable en la fecha de la adquisición en la contabilización de una combinación de negocios, la adquirente no reconocerá una corrección valorativa por separado para los flujos de efectivo contractuales que en esa fecha se estimen incobrables o una corrección de valor para pérdidas crediticias esperadas.

Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la adquirida es el arrendador

B42 Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio o una patente que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta las condiciones del arrendamiento. La adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado.

Activos que la adquirente pretende no utilizar o utilizar de un modo diferente al de otros participantes del mercado utilizarían

B43 Para proteger su posición competitiva, o por otras razones, la adquirente puede pretender no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese puede ser el caso de un activo intangible de investigación y desarrollo adquirido que la adquirente prevé utilizar de forma defensiva para impedir a otros utilizarlo. No obstante, la adquirente medirá el valor razonable del activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado de acuerdo con la premisa de valoración adecuada, tanto inicialmente, como al medir el valor razonable menos los costos de disposición para pruebas de deterioro de valor posteriores.

Participación no controladora en una adquirida

B44 Esta NIIF permite que la adquirente mida una participación no controladora en una adquirida por su valor razonable en la fecha de la adquisición. Algunas veces una adquirente estará en condiciones de medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de una participación no controladora sobre la base de un precio cotizado en un mercado activo para las acciones (es decir, las no poseídas por la adquirente). En otras situaciones, sin embargo, no estará disponible un precio cotizado de mercado activo para las acciones. En estas situaciones, la adquirente debería medir el valor razonable de la participación no controladora utilizando otras técnicas de valoración.

B45 Los valores razonables de la participación de la adquirente en la adquirida pueden ser diferentes de los de la participación no controladora medidos con relación a cada acción. Probablemente, la principal diferencia sea la inclusión de una prima por control en el valor razonable por acción de la participación de la adquirente en la adquirida o, por el contrario, la introducción de un descuento por la falta de control (también denominado como descuento de participación no controladora) en el valor razonable por acción de la participación no controladora si los participantes del mercado tuvieran en cuenta esta prima o descuento al fijar el precio de la participación no controladora.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Medición de la plusvalía o de una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas

Medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de la participación de la adquirente en la adquirida utilizando técnicas de valoración (aplicación del párrafo 33)

B46 Para medir la plusvalía o una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafos 32 a 34) en una combinación de negocios llevada a cabo sin la transferencia de una contraprestación, la adquirente debe sustituir el valor razonable en la fecha de la adquisición de su participación en la adquirida por el valor razonable en la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida.

Consideraciones especiales en la aplicación del método de la adquisición a combinaciones de entidades mutualistas (aplicación del párrafo 33)

B47 Cuando se combinan dos entidades mutualistas, el valor razonable del patrimonio o de las participaciones de los miembros en la adquirida (o el valor razonable de ésta) pueden ser medibles de forma más fiable que el valor razonable de las participaciones de los miembros transferidas por la adquirente. En esa situación, el párrafo 33 requiere que la adquirente determine el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirente transferida como contraprestación. Además, en una combinación de negocios de entidades mutualistas la adquirente reconocerá los activos netos de la adquirida como un aumento directo del capital o patrimonio en su estado de situación financiera, no como un aumento en las ganancias acumuladas, lo que es coherente con la forma en que otros tipos de entidades aplican el método de la adquisición.

B48 Aunque las entidades mutualistas son similares en muchos aspectos a otros negocios, tienen características distintas que surgen principalmente de que sus miembros son clientes y propietarios. Los miembros de entidades mutualistas generalmente esperan recibir beneficios de su pertenencia a la entidad, a menudo en forma de tarifas reducidas pagadas por bienes y servicios o de retornos. La parte de retornos distribuida a cada miembro se basa a menudo en el importe de negocio que el miembro llevó a cabo con la entidad mutualista durante el año.

B49 Una medición del valor razonable de una entidad mutualista debería incluir el supuesto de lo que los participantes en el mercado harían sobre los beneficios de los miembros futuros, así como cualesquiera otros supuestos pertinentes que los participantes en el mercado pudieran hacer sobre la entidad mutualista. Por ejemplo, para medir el valor razonable de una entidad mutualista puede utilizarse una técnica de valor presente. Los flujos de efectivo utilizados como datos de entrada para el modelo deben basarse en los flujos de efectivo esperados de la entidad mutualista, que probablemente serán los que reflejen rebajas para beneficio del miembro, tales como el cobro de tarifas reducidas por bienes y servicios.

Determinación de lo que forma parte de la transacción de combinación de negocios (aplicación de los párrafos 51 y 52)

B50 Para determinar si una transacción es parte del intercambio por la adquirida o es una transacción separada de la combinación de negocios, la adquirente debería considerar los siguientes factores, que no son ni mutuamente excluyentes ni individualmente concluyentes:

(a) **Las razones de la transacción**—La comprensión de las razones por las que las partes de la combinación (la adquirente y la adquirida y sus propietarios, directores y administradores—y sus agentes) llevan a cabo una transacción en particular o un acuerdo puede suministrar una visión profunda acerca de si la transacción es parte de la contraprestación transferida y de los activos adquiridos o pasivos asumidos. Por ejemplo, si una transacción se acuerda fundamentalmente en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y no principalmente en beneficio de la adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación, es poco probable que esa parte del precio de la transacción pagado (y todos los activos o pasivos que guardan relación) sea parte del intercambio por la adquirida. Por consiguiente, la adquirente contabilizaría esa parte de forma separada de la combinación de negocios.

(b) **Quién inició la transacción**—Comprender quién inició la transacción puede también suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la adquirida. Por ejemplo, una transacción u otro suceso iniciado por la adquiriente puede haber sido efectuado con el propósito de proporcionar

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

beneficios económicos futuros a la adquirente o a la entidad combinada con poco o ningún beneficio para la adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación. Por otro lado, es menos probable que una transacción o un acuerdo iniciado por la adquirida o sus anteriores propietarios sea en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y más probable que sea parte de la transacción de la combinación de negocios.

(c) **El calendario de la transacción**—También el calendario de la transacción puede suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la adquirida. Por ejemplo, una transacción entre la adquirente y la adquirida que tiene lugar durante las negociaciones de las condiciones de una combinación de negocios puede haber sido llevada a cabo en el marco de la combinación de negocios para proporcionar beneficios a la adquirente o a la entidad combinada. Si así fuera, es probable que la adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación de negocios reciban un escaso beneficio, o ninguno, procedente de la transacción excepto los que reciban como parte de la entidad combinada.

Cancelación efectiva de una relación preexistente entre la adquirente y la adquirida en una combinación de negocios [aplicación del párrafo 52(a)]

B51 La adquirente y la adquirida pueden tener una relación que existía antes de que considerasen la combinación de negocios, a la que se hace aquí referencia como una "relación preexistente". Una relación preexistente entre la adquirente y la adquirida puede ser contractual (por ejemplo, vendedor y cliente o cedente y cesionario de una licencia de explotación) o no contractual (por ejemplo, demandante y demandado).

B52 Si la combinación de negocios en vigor cancela una relación preexistente, la adquirente reconocerá una ganancia o una pérdida medida de la forma siguiente:

(a) Para una relación no contractual preexistente (como un pleito), valor razonable.

(b) Para una relación contractual preexistente, la menor de (i) y (ii):

(i) El importe por el que el contrato sea favorable o desfavorable desde la perspectiva de la adquirente si se compara con las condiciones para transacciones de mercado corrientes de partidas iguales o similares. (Un contrato desfavorable es aquél que lo es en términos de condiciones de mercado corrientes. Los costos inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo).

(ii) El importe de cualquier cláusula de cancelación señalada en el contrato de la que pueda disponer la otra parte a quien el contrato le es desfavorable.

Si (ii) es menor que (i), la diferencia se incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios.

El importe de la ganancia o pérdida reconocida puede depender en parte de si la adquirente ha reconocido previamente un activo relacionado o pasivo, y la ganancia o pérdida registrada por tanto puede diferir del importe calculado a partir de la aplicación de los requerimientos anteriores.

B53 Una relación preexistente puede ser un contrato que la adquirente reconoce como un derecho readquirido. Si el contrato incluye condiciones que son favorables o desfavorables si se comparan con precios de transacciones de mercado corriente para partidas iguales o similares, la adquirente reconocerá, de forma separada de la combinación de negocios, una ganancia o pérdida por la cancelación efectiva del contrato medida de acuerdo con el párrafo B52.

Acuerdos de pagos contingentes a empleados o a accionistas que venden [aplicación del párrafo 52(b)]

B54 Que los acuerdos por pagos contingentes a empleados o accionistas que venden sean contraprestaciones contingentes en la combinación de negocios o transacciones separadas, dependerá de la naturaleza de los acuerdos. La comprensión de las razones por las que el acuerdo de adquisición incluye una cláusula por pagos contingentes, quién inició el acuerdo y cuándo éste fue efectuado, puede ser útil para evaluar la naturaleza del mismo.

B55 Cuando no esté claro si un acuerdo sobre pagos a empleados o a accionistas que venden es parte del intercambio por la adquirida o es una transacción separada de la combinación de negocios, la adquirente debería considerar los siguientes indicadores:

(a) *Empleo que continúa*—Las condiciones del empleo que continúa por parte de accionistas que venden que pasan a ser empleados clave puede ser un indicador de la esencia de una contraprestación contingente. Las condiciones relevantes del empleo que continúa pueden incluirse en un acuerdo con

los empleados, en acuerdos de adquisición o en algún otro documento. Un acuerdo de contraprestación contingente en el que se pierde automáticamente el derecho a los pagos si se cesa en el empleo es una remuneración por servicios posterior a la combinación. Los acuerdos en los que los pagos contingentes no se ven afectados por la terminación del empleo pueden indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales y no remuneraciones.

(b) *Duración del empleo que continua*—El hecho de que el periodo de empleo requerido coincida con el período del pago contingente o sea mayor que éste, puede indicar que los pagos contingentes son en esencia remuneraciones.

(c) *Nivel de remuneración*—Situaciones en las que la remuneración del empleado, distinta de los pagos contingentes, se encuentra a un nivel razonable en comparación con la de otros empleados clave de la entidad combinada pueden indicar que los pagos contingentes son una contraprestación adicional y no una remuneración.

(d) *Pagos incrementales a los empleados*—El hecho de que los accionistas que venden y no pasan a ser empleados reciban pagos contingentes por acción más bajos que los accionistas que venden y pasan a ser empleados de la entidad combinada, puede indicar que el importe en que se incrementan los pagos contingentes a los accionistas que venden y pasan a ser empleados es remuneración.

(e) *Número de acciones poseídas*—El número relativo de acciones poseídas por los accionistas que venden y permanecen como empleados clave puede ser un indicador de que en esencia se trata de un acuerdo de contraprestación contingente. Por ejemplo, si los accionistas que venden y que poseen sustancialmente todas las acciones de la adquirida continúan como empleados clave, ese hecho puede indicar que el acuerdo es, en esencia, un acuerdo de participación en las ganancias que pretende proporcionar una remuneración por servicios posteriores a la combinación. De forma alternativa, si los accionistas que venden y continúan como empleados clave poseían solo un número pequeño de acciones de la adquirida y todos los accionistas que venden reciben el mismo importe por acción de contraprestación contingente, ese hecho puede indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. También deben considerarse las participaciones en la propiedad anteriores a la adquisición mantenidas por las partes que guardan relación con los accionistas que venden y continúan como empleados clave, tales como miembros de la familia.

(f) *Conexión con la valoración*—Si la contraprestación inicial transferida en la fecha de la adquisición se basa en el extremo inferior de un rango establecido en la valoración de la adquirida y la fórmula contingente está relacionada con ese método de valoración, ese hecho puede sugerir que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. De forma alternativa, si la fórmula de pago contingente es coherente con acuerdos anteriores de participación en beneficios, ese hecho puede sugerir que en esencia el acuerdo es proporcionar una remuneración.

(g) *Fórmula para determinar la contraprestación*—La fórmula utilizada para determinar el pago contingente puede ser útil para evaluar la esencia del acuerdo. Por ejemplo, el hecho de que un pago contingente se determine sobre la base de un múltiplo de ganancias puede sugerir que la obligación es una contraprestación contingente en la combinación de negocios y que la fórmula trata de establecer o de verificar el valor razonable de la adquirida. Por el contrario, un pago contingente que es un porcentaje especificado de las ganancias puede sugerir que la obligación hacia los empleados es un acuerdo de participación en los beneficios para remunerar a los empleados por servicios prestados.

(h) *Otros acuerdos y temas*—Las condiciones de otros acuerdos con accionistas que venden (tal como acuerdos de no competencia, contratos pendientes de ejecución, contratos de consultoría y acuerdos de arrendamiento de inmuebles) y el tratamiento de los impuestos a las ganancias de pagos contingentes, pueden indicar que éstos son atribuibles a algo distinto de la contraprestación por la adquirida. Por ejemplo, en conexión con la adquisición, la adquirente puede llevar a cabo un acuerdo de arrendamiento de un inmueble con un accionista que vende y es significativo. Si los pagos especificados en el contrato de arrendamiento están significativamente por debajo del mercado, alguno o todos de los pagos contingentes del arrendador (el accionista que vende) requeridos por un acuerdo separado de pagos contingentes pueden ser, en esencia, pagos por el uso del inmueble arrendado que la adquirente debería reconocer de forma separada en sus estados financieros posteriores a la combinación. Por el contrario, si el contrato de arrendamiento especifica pagos que son coherentes con las condiciones de mercado para el inmueble arrendado, el acuerdo de pagos contingentes al accionista que vende puede ser, en la combinación de negocios, una contraprestación contingente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente intercambiados por incentivos poseídos por empleados de la adquirida [aplicación del párrafo 52(b)]

B56 Una adquirente puede intercambiar sus incentivos con pagos basados en acciones [2] (incentivos sustitutivos) por incentivos poseídos por los empleados de la adquirida. Los intercambios de opciones sobre acciones u otros incentivos con pagos basados en acciones juntamente con una combinación de negocios se contabilizan como modificaciones de los incentivos con pagos basados en acciones de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*. Si la adquirente sustituye los incentivos de la adquirida, el total o una parte de la medición basada en el mercado de los incentivos sustitutivos de la adquirente deberá incluirse en la medición de la contraprestación transferida en la combinación de negocios. Los párrafos B57 a B62 proporcionan guías sobre cómo asignar la medición basada en el mercado. Sin embargo, en situaciones, en las que los incentivos de la adquirida expirarían como consecuencia de una combinación de negocios y si la adquirente sustituye esos incentivos cuando no esté obligada de hacerlo, la totalidad de la medición basada en el mercado de los incentivos sustitutivos deberá reconocerse como costo de remuneración en los estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con la NIIF 2. Es decir, ninguna medición basada en el mercado de esos incentivos deberá incluirse en la medición de la contraprestación transferida en la combinación de negocios. La adquirente está obligada a sustituir los incentivos de la adquirida si ésta o sus empleados tienen la capacidad de hacer cumplir la sustitución. Por ejemplo, a efectos de aplicar esta guía, la adquirente está obligada a sustituir los incentivos de la adquirida si la sustitución se requiere por:

(a) las condiciones del acuerdo de adquisición;

(b) las condiciones de los incentivos de la adquirida; o

(c) las leyes o regulaciones aplicables.

B57 Para determinar la parte de un incentivo sustitutivo que es parte de la contraprestación transferida por la adquirida y la porción que es remuneración por un servicio posterior a la combinación, la adquirente medirá los incentivos sustitutivos concedidos por la adquirente y los incentivos de la adquirida en la fecha de la adquisición de acuerdo con la NIIF 2. La parte de la medición (basada en el mercado) del incentivo sustitutivo que sea parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida igualará la parte del incentivo de la adquirida que es atribuible a un servicio anterior a la combinación.

B58 La parte del incentivo sustitutivo atribuible a un servicio anterior a la combinación es la medición (basada en el mercado) del incentivo de la adquirida multiplicado por la ratio de la parte del periodo de irrevocabilidad de la concesión completado con respecto al período mayor entre el de irrevocabilidad de la concesión total y el de irrevocabilidad de la concesión original del incentivo de la adquirida. El periodo de irrevocabilidad de la concesión es el periodo durante el cual deben satisfacerse todas las condiciones de irrevocabilidad de la concesión especificadas. Las condiciones de la irrevocabilidad de la concesión se definen en la NIIIF 2.

B59 La parte de un incentivo sustitutivo no irrevocable atribuible a servicios posteriores a la combinación, y por ello reconocido como un costo de remuneración en los estados financieros posteriores a la combinación, es igual a la medición total (basada en el mercado) del incentivo sustitutivo menos el importe atribuido al servicio anterior a la combinación. Por ello, la adquirente atribuirá cualquier exceso de la medición (basada en el mercado) del incentivo sustitutivo sobre la medición (basada en el mercado) del incentivo de la adquirida por un servicio posterior a la combinación y reconocerá ese exceso como costo de remuneración en los estados financieros posteriores a la combinación. Cuando se requiera un servicio posterior a la combinación, la adquirente atribuirá una parte del incentivo sustitutivo a un servicio posterior a la combinación, independientemente de que los empleados hayan prestado todo el servicio que sus incentivos de la adquirida requerían para consolidarlas antes de la fecha de la adquisición.

B60 Tanto la parte de un incentivo sustitutivo no irrevocable atribuible a un servicio anterior a la combinación como la atribuible al servicio posterior a la combinación, reflejará la mejor estimación disponible del número de incentivos sustitutivas que se espere consolidar. Por ejemplo, si la medición (basada en el mercado) de la parte del incentivo sustitutivo atribuido a un servicio anterior a la combinación es de 100 u.m. y la adquirente espera que se consolide solo el 95 por ciento del incentivo, el importe incluido en la contraprestación transferida en la combinación de negocios será de 95 u.m. Los cambios en el número estimado de incentivos sustitutivos que se espere consolidar se reflejarán en el costo de remuneración para los periodos en los que tengan lugar los cambios o faltas de cumplimiento y no como ajustes a la contraprestación transferida en la combinación de negocios. De forma similar, los efectos de otros sucesos, tales como las modificaciones o el resultado último de los incentivos con condiciones de rendimiento, que tengan lugar después de la fecha de la adquisición se

---

2 En los párrafos B56 a B62 el término "incentivos con pagos basados en acciones" se refiere a transacciones con pagos basados en acciones consolidadas (irrevocables) o no consolidadas (no son irrevocables).

contabilizarán de acuerdo con la NIIF 2 para determinar el costo de la remuneración para el periodo en el que el suceso tenga lugar.

B61 Se aplicarán los mismos requerimientos para determinar la parte de un incentivo sustitutivo atribuible a un servicio anterior y posterior a la combinación independientemente de si un incentivo sustitutivo se clasifica como un pasivo o como un instrumento de patrimonio de acuerdo con las disposiciones de la NIIF 2. Todos los cambios en la medida basada en el mercado de los incentivos clasificados como pasivos después de la fecha de la adquisición y los efectos del impuesto sobre las ganancias relacionados se reconocerán en los estados financieros posteriores a la combinación de la adquirente en el periodo o periodos en los que los cambios ocurran.

B62 Los efectos de los incentivos sustitutivos con pagos basados en acciones sobre el impuesto a las ganancias deberán reconocerse de acuerdo con las disposiciones de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias.*

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio de la adquirida

B62A La adquirida puede tener pendientes transacciones con pagos basados en acciones que la adquirente no intercambia por sus transacciones con pagos basados en acciones. Si son irrevocables, esas transacciones con pagos basados en acciones de la adquirida son parte de la participación no controladora en la adquirida y se determinan por su medición basada en el mercado. Si no son irrevocables, se determinan por su medición basada en el mercado como si la fecha de adquisición fuera la fecha de la concesión de acuerdo con los párrafos 19 y 30.

B62B La medición basada en el mercado de transacciones con pagos basados en acciones no irrevocables se asignará a la participación no controladora sobre la base de la ratio de la porción del periodo para la irrevocabilidad de la concesión completado y el mayor entre el periodo para la irrevocabilidad de la concesión total o el periodo para la irrevocabilidad de la concesión original de la transacción con pagos basados en acciones. El saldo se asignará a servicios posteriores a la combinación.

Otras NIIF que proporcionan guías sobre la medición y la contabilización posterior (aplicación del párrafo 54)

B63 Los ejemplos de otras NIIF que proporcionan guías sobre la medición y contabilización posterior de activos adquiridos y de pasivos asumidos o incurridos en una combinación de negocios incluyen:

(a) La NIC 38 prescribe la contabilización de activos intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios. La adquirente medirá la plusvalía por el importe reconocido en la fecha de la adquisición menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. La NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* prescribe la contabilización de pérdidas por deterioro de valor.

(b) La NIIF 4 *Contratos de Seguro* proporciona guías sobre la contabilización posterior de un contrato de seguro adquirido en una combinación de negocios.

(c) La NIC 12 prescribe la contabilización posterior de activos por impuestos diferidos (incluyendo los no reconocidos) y de pasivos adquiridos en una combinación de negocios.

(d) La NIIF 2 proporciona guías sobre la medición y contabilización posterior de la parte de incentivos con pagos basados en acciones sustitutivos emitidos por una adquirente y atribuible a servicios futuros de empleados.

(e) La NIIF 10 proporciona guías sobre la contabilización de los cambios en la participación de una controladora en una subsidiaria después de la obtención del control.

Información a revelar (aplicación de los párrafos 59 y 61)

B64 Para cumplir el objetivo del párrafo 59, la adquirente revelará la siguiente información para cada combinación de negocios que ocurra durante el periodo contable:

(a) El nombre y una descripción de la adquirida.

(b) La fecha de adquisición.

(c) El porcentaje de participaciones en el patrimonio con derecho a voto adquirido.

(d) Las razones principales para la combinación de negocios y una descripción de la forma en que la adquirente obtuvo el control de la adquirida.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de las operaciones combinadas de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

(f) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y el valor razonable en la fecha de adquisición de cada clase principal de contraprestación, tales como:

(i) efectivo;

(ii) otros activos tangibles o intangibles, incluyendo un negocio o una subsidiaria de la adquirente;

(iii) pasivos incurridos, por ejemplo, un pasivo por contraprestación contingente; y

(iv) participaciones en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos o participaciones emitidas o a emitir y el método de medición del valor razonable de esos instrumentos o participaciones.

(g) Para los acuerdos por contraprestaciones contingentes y los activos de indemnización:

(i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;

(ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y

(iii) una estimación del rango de resultados (sin descontar) o, si éste no puede estimarse, la revelación de esa circunstancia y de las razones por las que no puede estimarse. Si el importe máximo del pago es ilimitado, la adquirente revelará ese hecho.

(h) Para las cuentas por cobrar adquiridas:

(i) el valor razonable de las cuentas por cobrar;

(ii) los importes contractuales brutos por cobrar; y

(iii) la mejor estimación en la fecha de la adquisición de los flujos de efectivos contractuales que no se espera cobrar.

La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuentas por cobrar, tales como, préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas por cobrar.

(i) Los importes reconocidos a partir de la fecha de la adquisición para cada clase principal de activos adquiridos y pasivos asumidos.

(j) Para cada pasivo contingente reconocido de acuerdo con el párrafo 23, la información requerida en el párrafo 85 de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Cuando un pasivo contingente no se reconozca porque su valor razonable no puede medirse con fiabilidad, la adquirente revelará:

(i) la información requerida por el párrafo 86 de la NIC 37; y

(ii) las razones por las que el pasivo no puede medirse con fiabilidad.

(k) El importe total de la plusvalía que se espera que sea deducible para propósitos fiscales.

(l) Para las transacciones que se reconozcan de forma separada de la adquisición de activos y de la asunción de pasivos en la combinación de negocios de acuerdo con el párrafo 51:

(i) una descripción de cada transacción;

(ii) la forma en que la adquirente contabilizó cada transacción;

(iii) el importe reconocido para cada transacción y la partida de los estados financieros en que se reconoce cada importe; y

(iv) cuando la transacción sea la liquidación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha liquidación.

(m) La información sobre transacciones reconocidas requeridas por (l) incluirá el importe de los costos relacionados con la adquisición y, de forma separada, el importe de esos costos reconocidos como un gasto y la partida o partidas del estado del resultado integral en el que se reconocen esos gastos. También deberá revelarse el importe de cualquier costo de emisión no reconocido como un gasto y la forma en que fueron reconocidos.

(n) En una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafos 34 a 36);

(i) el importe de cualquier ganancia reconocida de acuerdo con el párrafo 34 y la partida del estado del resultado integral en el que se la ha reconocido; y

(ii) una descripción de las razones por las que la transacción ocasionó una ganancia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(o) Para cada combinación de negocios en las que la adquirente mantenga menos del 100 por cien de las participaciones en el patrimonio de la adquirida en la fecha de la adquisición:

(i) el importe de la participación no controladora en la adquirida reconocido en la fecha de la adquisición y la base de medición aplicada a ese importe; y

(ii) para cada participación no controladora en una adquirida medida a valor razonable, las técnicas de valoración y datos de entrada significativos utilizados para medir ese valor.

(p) En una combinación de negocios realizada por etapas:

(i) el valor razonable en la fecha de la adquisición de las participaciones en el patrimonio en la adquirida mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de la adquisición; y

(ii) el importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de la nueva medición a valor razonable de la participación en el patrimonio de la adquirida mantenida por la adquirente antes de la combinación de negocios (véase el párrafo 42) y la partida del estado del resultado integral en la que está reconocida esa ganancia o pérdida.

(q) La siguiente información:

(i) los importes de ingresos de actividades ordinarias y resultados de la adquirida desde la fecha de la adquisición incluidos en el estado consolidado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa; y

(ii) el ingreso de actividades ordinarias y el resultado de la entidad combinada para el periodo corriente sobre el que se informa, como si la fecha de adquisición para todas las combinaciones de negocios que tuvieron lugar durante el año se hubieran producido al comienzo del periodo anual sobre el que se informa.

Cuando la revelación de cualquiera de las informaciones requeridas por este subpárrafo sea impracticable, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué la revelación es impracticable. Esta NIIF utiliza el término "impracticable" con el mismo significado que en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

B65 Para las combinaciones de negocios ocurridas durante el periodo contable que individualmente no sean significativas pero que en conjunto lo sean, la adquirente revelará la información requerida en el párrafo B64(e) a (q) de forma agregada.

B66 Cuando la fecha de adquisición de una combinación de negocios sea posterior al final del periodo contable pero anterior a la autorización para emisión de los estados financieros, la adquirente revelará la información requerida por el párrafo B64, a menos que la contabilización inicial de la combinación de negocios esté incompleta en el momento en que los estados financieros se autoricen para su emisión. En esa situación, la adquirente describirá qué información a revelar no puede facilitarse y las razones por las que no es posible hacerlo.

B67 Para cumplir el objetivo del párrafo 61, la adquirente revelará la siguiente información para cada combinación de negocios significativa o para las combinaciones de negocios individualmente poco importantes que consideradas conjuntamente tengan importancia relativa:

(a) Cuando la contabilización inicial de una combinación de negocios esté incompleta (véase el párrafo 45) para activos, pasivos, participaciones no controladoras o partidas de contraprestación concretos y, por consiguiente, los importes reconocidos en los estados financieros de la combinación de negocios hayan sido determinados solo provisionalmente:

(i) las razones por las que la contabilización inicial de la combinación de negocios está incompleta;

(ii) los activos, pasivos, participaciones en el patrimonio o partidas de contraprestación cuya contabilización inicial esté incompleta; y

(iii) la naturaleza y el importe de todos los ajustes del periodo de medición reconocidos durante el periodo contable de acuerdo con el párrafo 49.

(b) Para cada periodo contable posterior a la fecha de la adquisición hasta que la entidad cobre, venda o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo de contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire:

(i) cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo cualquier diferencia que surja en la liquidación;

(ii) cualquier cambio en el rango de resultados (no descontados) y las razones de esos cambios; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(iii) las técnicas de valoración y los insumos del modelo claves utilizados para medir la contraprestación contingente.

(c) Para los pasivos contingentes reconocidos en una combinación de negocios, la adquirente revelará la información requerida en los párrafos 84 y 85 de la NIC 37 para cada clase de provisión.

(d) Una conciliación entre los valores en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:

(i) El importe bruto y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al principio del periodo contable.

(ii) La plusvalía adicional reconocida durante el periodo contable, con excepción de la plusvalía incluida en un grupo de activos para su disposición que, en el momento de la adquisición, cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

(iii) Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuestos diferidos durante el periodo contable, de acuerdo con el párrafo 67.

(iv) La plusvalía incluida en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, y la plusvalía dada de baja durante el periodo contable sin que hubiera sido incluida previamente en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta.

(v) Las pérdidas por deterioro de valor reconocidas durante el periodo contable, de acuerdo con la NIC 36. (La NIC 36 requiere, adicionalmente, la revelación de información sobre el importe recuperable y el deterioro de valor de la plusvalía).

(vi) Las diferencias de cambio netas que surjan durante el periodo contable, de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

(vii) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el periodo contable.

(viii) El importe bruto y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

(e) El importe y una explicación sobre cualquier ganancia o pérdida reconocida en el periodo corriente sobre el que se informa, que:

(i) guarde relación con los activos identificables adquiridos o con los pasivos asumidos en una combinación de negocios que haya sido efectuada en el periodo corriente sobre el que se informa o en uno anterior; y

(ii) sea de tal magnitud, naturaleza o repercusión que su revelación sea relevante para la comprensión de los estados financieros de la entidad combinada.

Disposiciones transitorias para combinaciones de negocios que involucren únicamente a entidades mutualistas o para las realizadas solo mediante un contrato (aplicación del párrafo 66)

B68 El párrafo 64 dispone que esta NIIF se aplicará prospectivamente a las combinaciones de negocios en las que la fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que comience a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Sin embargo, una entidad aplicará esta NIIF solo al comienzo de un periodo anual sobre el que se informe que comience a partir del 30 de junio de 2007. Si una entidad aplica esta NIIF antes de su fecha efectiva, revelará este hecho y aplicará la NIC 27 (modificada en 2008) al mismo tiempo.

B69 El requerimiento de aplicar esta NIIF prospectivamente tiene el siguiente efecto sobre una combinación de negocios que comprenda únicamente entidades mutualistas o que haya sido realizada solo mediante un contrato si la fecha de adquisición de esa combinación de negocios es anterior a la aplicación de esta NIIF.

(a) *Clasificación*—Una entidad continuará clasificando la combinación de negocios anterior de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad para estas combinaciones.

(b) *Plusvalía anteriormente reconocida*—Al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta NIIF, el importe en libros de la plusvalía que surja de la combinación de negocios anterior será su importe en libros en esa fecha de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad. Para determinar ese importe, la entidad eliminará el importe en libros de toda amortización acumulada de esa plusvalía y la correspondiente disminución en ésta. No deberá realizarse ningún otro ajuste al importe en libros de la plusvalía.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) *Plusvalía anteriormente reconocida como una reducción del patrimonio*—Las políticas contables anteriores de la entidad pueden dar lugar a una plusvalía que surja de la combinación de negocios anterior siendo reconocida como una reducción del patrimonio. En esa situación, la entidad no reconocerá esa plusvalía como un activo al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta NIIF. Además, la entidad no reconocerá en resultados parte alguna de esa plusvalía si dispone del negocio con el que está relacionada esa plusvalía (o de parte de él) o cuando una unidad generadora de efectivo con la que esa plusvalía esté relacionada pase a tener un deterioro de valor.

(d) *Contabilización posterior de la plusvalía*—Desde el comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta NIIF, una entidad dejará de amortizar la plusvalía que surja de la combinación de negocios anterior y realizará la prueba de su deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

(e) *Plusvalía negativa anteriormente reconocida*—Una entidad que contabilizó la combinación de negocios anterior aplicando el también conocido anteriormente como el método de la adquisición puede haber reconocido un crédito diferido por un exceso en su participación en el valor razonable neto de los activos identificables de la adquirida y pasivos sobre el costo de esa participación (algunas veces llamada plusvalía negativa). Si así fuese, la entidad dará de baja en cuentas el importe en libros de ese crédito diferido al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta NIIF con un ajuste correspondiente en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas en esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 4
Contratos de Seguro

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera que debe ofrecer, sobre los *contratos de seguro*, la entidad emisora de dichos contratos (que en esta NIIF se denomina *aseguradora*), hasta que el Consejo complete la segunda fase de su proyecto sobre contratos de seguro. En particular, esta NIIF requiere:

(a) Realizar un conjunto de mejoras limitadas en la contabilización de los contratos de seguro por parte de las aseguradoras.

(b) Revelar información que identifique y explique los importes de los contratos de seguro en los estados financieros de la aseguradora, y que ayude a los usuarios de dichos estados a comprender el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros procedentes de dichos contratos.

Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF a los:

(a) Contratos de seguro (incluyendo también los *contratos de reaseguro*) que emita y a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.

(b) Instrumentos financieros que emita con un *componente de participación discrecional* (véase el párrafo 35). La NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* requiere revelar información sobre los instrumentos financieros, incluyendo los instrumentos financieros que contengan esta característica.

3 Esta NIIF no aborda otros aspectos contables de las aseguradoras, tales como la contabilización de los activos financieros mantenidos por las entidades aseguradoras y de los pasivos financieros emitidos por aseguradoras (véanse la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NIIF 7 y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*), salvo por:

(a) el párrafo 20A permite que las aseguradoras que cumplan criterios especificados apliquen una exención temporal de la NIIF 9;

(b) el párrafo 35B permite que las aseguradoras apliquen el enfoque de la superposición a activos financieros designados; y

(c) el párrafo 45 permite que las aseguradoras reclasifiquen en circunstancias especificadas algunos o todos sus activos financieros, de forma que se midan a valor razonable con cambios en resultados.

4 Una entidad no aplicará esta NIIF a:

(a) Las garantías de productos emitidas directamente por el fabricante, el mayorista o el minorista (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* y la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*).

(b) Los activos y los pasivos de los empleadores que se deriven de los planes de beneficios definidos (véanse la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* y la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*), ni a las obligaciones de beneficios por retiro presentadas que proceden de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Prestaciones por Retiro*).

(c) Los derechos contractuales y las obligaciones contractuales de tipo contingente, que dependan del uso futuro, o del derecho al uso, de una partida no financiera (por ejemplo de algunas cuotas por licencia, regalías, pagos por arrendamientos variables y otras partidas similares), así como el valor residual garantizado para el arrendatario que se incluye en un contrato de arrendamiento (véanse la NIIF 16 *Arrendamientos*, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* y la NIC 38 *Activos Intangibles*).

(d) Los contratos de garantía financiera, a menos que el emisor haya manifestado previa y explícitamente que considera a tales contratos como de seguro y que ha utilizado la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, en cuyo caso el emisor podrá optar entre aplicar la NIC 32, la NIIF 7 y la NIIF 9 o esta NIIF a dichos contratos de garantía financiera. El emisor podrá efectuar la elección contrato por contrato, pero la elección que haga para cada contrato será irrevocable.

(e) La contraprestación contingente, a pagar o cobrar en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(f) Los *contratos de seguro directo* que la entidad tiene (los contratos de seguro directo donde la entidad es la *tenedora del seguro*). No obstante, el *cedente* aplicará esta NIIF a los contratos de reaseguro de los que sea tenedor.

5 Para facilitar las referencias, esta NIIF denomina aseguradora a toda entidad que emita un contrato de seguro, con independencia de que dicha entidad se considere aseguradora a efectos legales o de supervisión. Se interpretará que todas las referencias hechas a una aseguradora, en los párrafos 3(a) y 3(b), 20A a 20Q, 35B a 35N, 39B a 39M y 46 a 49, también se refieren a cualquier emisora de un instrumento financiero que contenga un componente de participación discrecional.

6 Un contrato de reaseguro es un tipo de contrato de seguro. De acuerdo con ello, todas las referencias que se hacen a los contratos de seguro en esta NIIF son aplicables también a los contratos de reaseguro.

Derivados implícitos

7 La NIIF 9 requiere que una entidad separe algunos derivados implícitos de sus contratos anfitriones, los mida por su *valor razonable*, e incluya los cambios en su valor razonable en el resultado del periodo. La NIIF 9 será también aplicable a los derivados implícitos en un contrato de seguro, a menos que el derivado implícito sea en sí mismo un contrato de seguro.

8 Como excepción al requerimiento establecido en la NIIF 9, la aseguradora no precisará separar, ni medir por su valor razonable, la opción que el tenedor del seguro tenga para rescatar el contrato de seguro por una cantidad fija (o por un importe basado en una cantidad fija más una tasa de interés), incluso aunque el precio de ejercicio sea diferente del importe en libros del *pasivo por contratos de seguro* del contrato anfitrión. No obstante, el requerimiento de la NIIF 9 será de aplicación a una opción de venta o a una opción para rescatar en efectivo, que estén implícitas en un contrato de seguro, siempre que el valor de rescate varíe en función del cambio en una variable financiera (como un precio o índice de precios de acciones o materias primas cotizadas), o del cambio en una variable no financiera que no sea específico para una de las partes del contrato. Además, esos requerimientos también se aplicarán si la posibilidad del tenedor de ejercitar la opción de venta, o la opción para rescatar en efectivo, se activa cuando ocurre un cambio en esa variable (por ejemplo, una opción de venta que puede ejercitarse si un determinado índice bursátil alcanza un valor prefijado).

9 El párrafo 8 será igualmente de aplicación a las opciones para rescatar un instrumento financiero que contenga un componente de participación discrecional.

Disociación de los componentes de depósito

10 Algunos contratos de seguro contienen tanto un componente de seguro como un *componente de depósito*. En algunos casos, la aseguradora estará obligada o tendrá la facultad de *disociar* estos componentes:

(a) La disociación será obligatoria si se cumplen las siguientes condiciones:

(i) La aseguradora puede medir el componente de depósito (incluyendo las opciones de rescate implícitas) de forma separada (es decir, sin considerar el componente de seguro).

(ii) Las políticas contables de la aseguradora no requieren que reconozca todos los derechos y obligaciones causados por el componente de depósito.

(b) La disociación estará permitida, pero sin ser obligatoria, si la aseguradora puede medir por separado el componente de depósito, como se indica en el apartado (a)(i) anterior, pero sus políticas contables requieren que reconozca todos los derechos y obligaciones causados por el componente de depósito, con independencia de las bases que se utilicen para medir esos derechos y obligaciones.

(c) La disociación estará prohibida si la aseguradora no puede medir por separado el componente de depósito, como se indica en el apartado (a)(i).

11 Se inserta a continuación un ejemplo donde las políticas contables de la aseguradora no requieren que reconozca todas las obligaciones causadas por un componente de depósito. Un cedente tiene derecho a recibir de una *reaseguradora* compensación por pérdidas, pero el contrato le obliga a devolver la compensación en años futuros. Esta obligación es causada por un componente de depósito. Si las políticas contables del cedente le permitieran reconocer la compensación como un ingreso, sin reconocer la obligación resultante, la disociación será obligatoria.

12 Para proceder a la disociación de un contrato, la aseguradora:

(a) Aplicará esta NIIF al componente de seguro.

(b) Aplicará la NIIF 9 al componente de depósito.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reconocimiento y medición

Exención temporal del cumplimiento de otras NIIF

13 En los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se especifican los criterios que la entidad utilizará para desarrollar una política contable cuando no exista ninguna NIIF que sea específicamente aplicable a una partida. No obstante, la presente NIIF exime a la aseguradora de aplicar dichos criterios en sus políticas contables relativas a:

(a) los contratos de seguro que emita (incluyendo tanto los costos de adquisición como los activos intangibles relacionados con ellos, tales como los que se describen en los párrafos 31 y 32); y

(b) los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.

14 No obstante, la presente NIIF no exime a la aseguradora de cumplir con ciertas implicaciones de los criterios establecidos en los párrafos 10 a 12 de la NIC 8. Específicamente, la aseguradora:

(a) No reconocerá como un pasivo las provisiones por reclamaciones futuras cuando estas se originen en contratos de seguro inexistentes al final del periodo sobre el que se informa (tales como las provisiones por catástrofes o de estabilización).

(b) Llevará a cabo la *prueba de adecuación de los pasivos* que se describe en los párrafos 15 a 19.

(c) Eliminará un pasivo por contrato de seguro (o una parte del mismo) de su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se extinga—es decir, cuando la obligación especificada en el contrato sea liquidada o cancelada, o haya caducado.

(d) No compensará:

(i) *activos por contratos de reaseguro* con los pasivos por seguro conexos; o

(ii) gastos o ingresos de contratos de reaseguro con los ingresos o gastos, respectivamente, de los contratos de seguro conexos.

(e) Considerará si se han deteriorado sus activos por reaseguros (véase el párrafo 20).

Prueba de adecuación de los pasivos

15 **Una aseguradora evaluará, al final del periodo sobre el que se informa, la adecuación de los pasivos por seguros que haya reconocido, utilizando las estimaciones actuales de los flujos de efectivo futuros procedentes de sus contratos de seguro. Si la evaluación mostrase que el importe en libros de sus pasivos por contratos de seguro (menos los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles conexos, tales como los que se analizan en los párrafos 31 y 32) no es adecuado, considerando los flujos de efectivo futuros estimados, el importe total de la deficiencia se reconocerá en resultados.**

16 Si la aseguradora aplica una prueba de adecuación de los pasivos que cumple los requisitos mínimos especificados, esta NIIF no impone requerimientos adicionales. Los citados requisitos mínimos serán los siguientes:

(a) La prueba considera las estimaciones actuales de todos los flujos de efectivo contractuales, y de los flujos de efectivo conexos, tales como los costos de tramitación de las reclamaciones, así como los flujos de efectivo que procedan de las opciones y garantías implícitas.

(b) Si la prueba muestra que el pasivo es inadecuado, el importe total de la diferencia se reconocerá en el resultado del periodo.

17 Si las políticas contables seguidas por la aseguradora no requiriesen la práctica de una prueba de adecuación de los pasivos que cumpla las condiciones mínimas del párrafo 16, dicha aseguradora:

(a) Determinará el importe en libros de los pasivos por seguros que sean relevantes[1] menos el importe en libros de:

(i) Los costos de adquisición conexos que se han diferido; y

(ii) los activos intangibles conexos, como por ejemplo los adquiridos en una combinación de negocios o una transferencia de cartera (véanse los párrafos 31 y 32). No obstante, los

---

1 Los pasivos por seguros que sean relevantes (considerados junto a los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles que se relacionen con ellos) son aquéllos para los que las políticas contables de la aseguradora no requieren una prueba de adecuación de los pasivos que cumpla los requisitos mínimos del párrafo 16.

activos por reaseguro conexos no se tomarán en consideración, puesto que la aseguradora los contabilizará por separado (véase el párrafo 20).

(b) Determinará si el importe descrito en (a) es menor que el importe en libros que se requeriría en caso de que los pasivos por contratos de seguro relevantes estuvieran dentro del alcance de la NIC 37. En caso de que así fuera, la aseguradora reconocerá la diferencia total en el resultado del periodo, y minorará el importe en libros de los costos de adquisición conexos que se han diferido o los activos intangibles conexos, o aumentará el importe en libros de los pasivos por contratos de seguro relevantes.

18 Si la prueba de adecuación de los pasivos de la aseguradora cumpliese los requisitos mínimos del párrafo 16, se aplicará con el nivel de agregación especificado en esta prueba. Si, por el contrario, la prueba de adecuación de los pasivos no cumpliese dichos requisitos mínimos, la comparación descrita en el párrafo 17 se hará considerando el nivel de agregación de una cartera de contratos que estén sujetos, genéricamente, a riesgos similares y sean gestionados conjuntamente como una cartera única.

19 El importe descrito en el apartado (b) del párrafo 17 (esto es, el resultado de aplicar la NIC 37) reflejará los márgenes de inversión futuros (véanse los párrafos 27 a 29) si, y sólo si, el importe descrito en el apartado (a) del párrafo 17 también reflejase dichos márgenes.

Deterioro de activos por contratos de reaseguro

20 Si se ha deteriorado un activo por contrato de reaseguro cedido, el cedente reducirá su importe en libros, y reconocerá en resultados una pérdida por deterioro. Un activo por reaseguro tiene deterioro si, y sólo si:

(a) Existe evidencia objetiva, a consecuencia de un evento que haya ocurrido después del reconocimiento inicial del activo por reaseguro, de que el cedente puede no recibir todos los importes que se le adeuden en función de los términos del contrato; y

(b) ese evento tiene un efecto que se puede medir con fiabilidad sobre los importes que el cedente vaya a recibir de la entidad reaseguradora.

Exención temporal de la NIIF 9

20A La NIIF 9 aborda la contabilización de los instrumentos financieros y estará vigente para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Sin embargo, para una aseguradora que cumpla los criterios del párrafo 20B, esta NIIF proporciona una exención temporal que permite, pero no requiere, que dicha aseguradora aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en lugar de la NIIF 9 para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2021 Una aseguradora que aplique la exención temporaria de la NIIF 9:

(a) utilizará los requerimientos de la NIIF 9 que sean necesarios para proporcionar la información a revelar requerida en los párrafos 39B a 39J de esta NIIF; y

(b) aplicará todas las demás NIIF aplicables a sus instrumentos financieros, excepto por lo descrito en los párrafos 20A a 20Q, 39B a 39J, 46 y 47 de esta NIIF.

20B Una aseguradora puede aplicar la exención temporal de la NIIF 9 si, y solo si:

(a) no ha sido aplicada anteriormente cualquier versión de la NIIF 9[2] , que no sean los requerimientos para la presentación de las ganancias y pérdidas sobre pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 de la NIIF 9; y

(b) sus actividades estén predominantemente conectadas con seguros, como se describe en el párrafo 20D, en su fecha de presentación anual que preceda de forma inmediata al 1 de abril de 2016, o en la fecha de presentación anual posterior como se especifica en el párrafo 20G.

20C Se permite que una aseguradora que aplique la exención temporal de la NIIF 9 opte por utilizar, solo los requerimientos para la presentación de las ganancias y pérdidas sobre pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 de la NIIF 9. Si una aseguradora opta por aplicar esos requerimientos, utilizará las disposiciones de transición relevantes de la NIIF 9, revelará el hecho de que haya aplicado dichos requerimientos y proporcionará, sobre una base de gestión continuada, la información a revelar relacionada establecida en los párrafos 10 y 11 de la NIIF 7 [modificada por la NIIF 9 (2010)].

2 El Consejo emitió versiones sucesivas de la NIIF 9 en 2009, 2010, 2013 y 2014.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

20D Las actividades de una aseguradora están predominantemente conectadas con los seguros si, y solo si:

(a) el importe en libros de sus pasivos que surgen de contratos dentro del alcance de esta NIIF, que incluye los componentes de depósito o derivados implícitos disociados de los contratos de seguro que apliquen los párrafos 7 a 12 de esta NIIF, es significativo en comparación con el importe total de todos sus pasivos; y

(b) el porcentaje del importe total de sus pasivos conectados con seguros (véase el párrafo 20E) con respecto al importe total de todos sus pasivos es:

(i) mayor que el 90 por ciento; o

(ii) menor o igual al 90 por ciento, pero mayor que el 80 por ciento, y la aseguradora no está implicada en una actividad significativa no conectada con seguros (véase el párrafo 20F).

20E A efectos de la aplicación del párrafo 20D(b), los pasivos conectados con seguros comprenden:

(a) pasivos que surgen de contratos dentro del alcance de esta NIIF, como se describe en el párrafo 20D(a);

(b) pasivos de contratos de inversión no derivados medidos a valor razonable con cambios en resultados aplicando la NIC 39 [incluyendo los designados como a valor razonable con cambios en resultados a los que la aseguradora ha aplicado los requerimientos de la NIIF 9 para la presentación de las ganancias y pérdidas (véanse los párrafos 20B(a) y 20C)]; y

(c) pasivos que surgen porque la aseguradora emite los contratos en (a) y (b), o cumple las obligaciones que surgen de los contratos en (a) y (b). Entre los ejemplos de estos pasivos se incluyen los derivados usados para mitigar riesgos que surgen de esos contratos y de los activos que avalan esos contratos, los pasivos fiscales relevantes, tales como los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias fiscales sobre pasivos que surgen de esos contratos, y los instrumentos de deuda emitidos que se incluyen en el capital de regulación de la aseguradora.

20F Al evaluar si está implicada en una actividad significativa no conectada con seguros a efectos de la aplicación del párrafo 20D(b)(ii), una aseguradora considerará:

(a) solo las actividades de las que podría obtener ingresos e incurrir en gastos; y

(b) factores cuantitativos o cualitativos (o ambos), incluyendo información públicamente disponible, tal como la clasificación del sector industrial que los usuarios de los estados financieros aplican a la aseguradora.

20G El párrafo 20B(b) requiere que una entidad evalúe si cumple los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9, en su fecha de presentación anual que preceda de forma inmediata al 1 de abril de 2016. Después de esa fecha:

(a) una entidad que anteriormente cumplía los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9 evaluará nuevamente si sus actividades están predominantemente conectadas con seguros en la fecha de presentación anual posterior, si y solo si, hubo un cambio en las actividades de la entidad, tal como se describe en los párrafos 20H y 20I, durante el periodo anual que termina en esa fecha.

(b) se permite que una entidad que anteriormente no cumplía los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9 evalúe nuevamente si sus actividades están predominantemente conectadas con seguros en la fecha de presentación anual posterior, antes del 31 de diciembre de 2018 si, y solo si, hubo un cambio en las actividades de la entidad, tal como se describe en los párrafos 20H y 20I, durante el periodo anual que termina en esa fecha.

20H A efectos de la aplicación del párrafo 20G, un cambio en las actividades de una entidad es un cambio que:

(a) se determina por la alta dirección de la entidad como consecuencia de cambios internos o externos;

(b) es significativo para las operaciones de la entidad; y

(c) es demostrable a partes externas.

Por consiguiente, este cambio tiene lugar solo cuando la entidad comienza o cesa de realizar una actividad que es significativa para sus operaciones o cambia de forma significativa la magnitud de una de sus actividades; por ejemplo, cuando la entidad ha adquirido, dispuesto o liquidado una línea de negocio.

20I Se espera que un cambio en las actividades de una entidad, como se describe en el párrafo 20H, sea muy poco frecuente. Los siguientes no son cambios en las actividades de una entidad a efectos de la aplicación del párrafo 20G:

(a) un cambio en la estructura de financiación de la entidad que en sí misma no afecta las actividades a partir de las cuales la entidad obtiene ingresos e incurre en gastos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) el plan de la entidad de vender una línea de negocio, incluso si los activos y pasivos se clasifican como mantenidos para la venta aplicando la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*. Un plan de venta de una línea de negocio podría cambiar las actividades de la entidad y dar lugar a una nueva evaluación en el futuro, pero aún no ha afectado a los pasivos reconocidos en su estado de situación financiera.

20J Si una entidad deja de cumplir los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9 como consecuencia de una nueva evaluación [véase el párrafo 20G(a)], entonces se permite que la entidad continúe aplicando la exención temporal de la NIIF 9 solo hasta el final del periodo anual que comenzó inmediatamente después de la nueva evaluación. No obstante, la entidad debe aplicar la NIIF 9 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Por ejemplo, si una entidad determina que deja de cumplir los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9 aplicando el párrafo 20G(a) a 31 de diciembre de 2018 (el final de su periodo anual), entonces se permite que la entidad continúe aplicando la exención temporal de la NIIF 9 solo hasta el 31 de diciembre de 2019.

20K Una aseguradora que anteriormente optó por aplicar la exención temporal de la NIIF 9 puede, al comienzo de cualquier periodo anual posterior optar, de forma irrevocable, por la aplicación de la NIIF 9.

Entidad que adopta por primera vez las NIIF

20L Una entidad que adopta por primera vez las NIIF, como se define en la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, podría aplicar la exención temporal de la NIIF 9 descrita en el párrafo 20A, si y solo si, cumple los criterios descritos en el párrafo 20B. Al aplicar el párrafo 20B(b), la entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizará los importes en libros determinados aplicando las NIIF en la fecha especificada en ese párrafo.

20M La NIIF 1 contiene requerimientos y exenciones aplicables a una entidad que adopta por primera vez las NIIF. Esos requerimientos y exenciones (por ejemplo, párrafos D16 y D17 de la NIIF 1) no sustituyen los requerimientos de los párrafos 20A a 20Q y 39B a 39J de esta NIIF. Por ejemplo, los requerimientos y exenciones de la NIIF 1 no sustituyen el requerimiento de que una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe cumplir los criterios especificados en el párrafo 20L para aplicar la exención temporal de la NIIF 9.

20N Una entidad que adopta por primera vez las NIIF que revela la información requerida por los párrafos 39B a 39J utilizará los requerimientos y exenciones de la NIIF 1 que son relevantes para realizar las evaluaciones requeridas para esa información a revelar.

Exención temporal de los requerimientos específicos de la NIC 28

20O Los párrafos 35 y 36 de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* requieren que una entidad aplique políticas contables uniformes al usar el método de la participación. No obstante, para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2021, se permite, pero no se requiere, que una entidad mantenga las políticas contables relevantes aplicadas por la asociada o negocio conjunto de la forma siguiente:

(a) la entidad aplica la NIIF 9, pero la asociada o negocio conjunto aplica la exención temporal de la NIIF 9; o

(b) la entidad aplica la exención temporal de la NIIF 9, pero la asociada o negocio conjunto aplica la NIIF 9.

20P Cuando una entidad utiliza el método de la participación para contabilizar su inversión en una asociada o negocio conjunto:

(a) Si la NIIF 9 se aplicaba anteriormente en los estados financieros utilizados para aplicar el método de la participación a esa asociada o negocio conjunto (después de reflejar los ajustes realizados por la entidad), entonces la NIIF 9 continuará aplicándose.

(b) Si la exención temporal de la NIIF 9 se aplicaba anteriormente en los estados financieros utilizados para aplicar el método de la participación a esa asociada o negocio conjunto (después de reflejar los ajustes realizados por la entidad), entonces la NIIF 9 puede aplicarse con posterioridad.

20Q Una entidad puede aplicar los párrafos 20O y 20P(b) por separado para cada asociada o negocio conjunto.

Cambios en las políticas contables

21 Los párrafos 22 a 30 se aplicarán tanto a los cambios realizados por una entidad aseguradora que ya aplique las NIIF, como a los que realice una aseguradora que esté adoptando por primera vez las NIIF.

22 **Una entidad aseguradora puede cambiar sus políticas contables para los contratos de seguro si, y sólo si, el cambio hiciese a los estados financieros más relevantes, pero no menos fiables, para las**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, o bien más fiables, pero no menos relevantes para cubrir dichas necesidades. La aseguradora juzgará la relevancia y la fiabilidad según los criterios de la NIC 8.

23 Para justificar el cambio en sus políticas contables sobre contratos de seguro, la aseguradora mostrará que el cambio acerca más sus estados financieros a los criterios de la NIC 8, si bien el cambio no precisa cumplir con todos esos criterios. Se discuten a continuación los siguientes temas específicos:

(a) tasas de interés actuales (párrafo 24);

(b) continuidad de las prácticas existentes (párrafo 25);

(c) prudencia (párrafo 26);

(d) márgenes de inversión futuros (párrafos 27 a 29); y

(e) contabilidad tácita (párrafo 30).

Tasas de interés actuales de mercado

24 Se permite, pero no se requiere, que la aseguradora cambie sus políticas contables y recalcule los pasivos designados[3] causados por contratos de seguro, con el fin de reflejar las tasas de interés de mercado vigentes, reconociendo en resultados los cambios en dichos pasivos. En ese momento, puede también introducir políticas contables que requieran de otras estimaciones e hipótesis actuales para los pasivos designados. La elección descrita en este párrafo permite a la aseguradora cambiar sus políticas contables, para los pasivos designados, sin tener que aplicar estas políticas de forma uniforme a todos los pasivos similares, como hubiera requerido la NIC 8. Si una aseguradora designase algunos pasivos para aplicar este tratamiento opcional, continuará aplicando las tasas de interés de mercado actuales (y, si es el caso, las otras estimaciones e hipótesis actuales) de forma uniforme a dichos pasivos en todos los periodos hasta que se extingan.

Continuidad de las prácticas existentes

25 La aseguradora puede continuar con las prácticas que se enumeran a continuación, pero introducir de nuevo cualquiera de ellas va en contra del párrafo 22:

(a) Medir los pasivos por seguro sin proceder a descontar los importes.

(b) Medir los derechos contractuales relativos a futuras comisiones de gestión de inversiones por un importe que exceda su valor razonable, obtenido por comparación con las comisiones que actualmente cargan otros participantes en el mercado por servicios similares. Es probable que, al inicio de esos derechos contractuales, su valor razonable sea igual a los costos pagados por originarlos, salvo si las futuras comisiones por gestión de inversiones y los costos conexos no están en línea con los comparables en el mercado.

(c) Utilizar políticas contables no uniformes para los contratos de seguro (así como para los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles conexos) de las subsidiarias, salvo lo permitido por el párrafo 24. Si esas políticas contables no fueran uniformes, la aseguradora podrá cambiarlas, siempre que del cambio no resulten políticas contables más dispersas, y se satisfagan el resto de los requerimientos de esta NIIF.

Prudencia

26 La aseguradora no necesita cambiar sus políticas contables para los contratos de seguro con el fin de eliminar la prudencia excesiva. No obstante, si la aseguradora ya valora sus contratos de seguro con suficiente prudencia, no deberá introducir aún más prudencia.

Márgenes de inversión futuros

27 La aseguradora no necesita cambiar sus políticas contables para contratos de seguro con el fin de eliminar márgenes de inversión futuros. No obstante, existe una presunción refutable de que los estados financieros de la aseguradora se volverían menos relevantes y menos fiables si se introdujese una política contable que reflejase márgenes de inversión futuros en la medición de los contratos de seguro, salvo que dichos márgenes

3 En este párrafo, los pasivos por contratos de seguro comprenden tanto los costos de adquisición diferidos como los activos intangibles conexos, tal como se discute en los párrafos 31 y 32.

afecten a pagos contractuales. Los dos ejemplos siguientes ilustran políticas contables que reflejan esos márgenes:

(a) utilizar un tipo de descuento que refleje el rendimiento esperado de los activos de la aseguradora; o

(b) proyectar los rendimientos de esos activos según una tasa de rentabilidad estimada, descontando luego a un tipo diferente los rendimientos proyectados, e incluyendo el resultado en la medición del pasivo.

28 Una aseguradora puede obviar la presunción refutable descrita en el párrafo 27 si, y sólo si, los demás componentes de un determinado cambio en las políticas contables aumentan la relevancia y fiabilidad de sus estados financieros, en una medida suficiente como para compensar las pérdidas de relevancia y fiabilidad que supone la inclusión de los márgenes de inversión futuros. Por ejemplo, puede suponerse que las políticas contables de una aseguradora para contratos de seguro comprenden un conjunto de suposiciones excesivamente prudentes establecidas desde el comienzo, un tipo de descuento prescrito por el regulador sin referencia directa a las condiciones del mercado, y no consideran algunas opciones y garantías implícitas en los contratos. La aseguradora podría elaborar unos estados financieros más relevantes y no menos fiables cambiando a una contabilidad orientada al inversor, que sea ampliamente utilizada e implique:

(a) estimaciones y suposiciones actuales;

(b) un ajuste razonable (pero no excesivamente prudente) para reflejar el riesgo y la incertidumbre;

(c) mediciones que reflejen tanto el valor intrínseco como el valor temporal de las opciones y garantías implícitas en los contratos; y

(d) un tipo de descuento de mercado actual, incluso si ese tipo de descuento refleja el rendimiento estimado de los activos de la aseguradora.

29 En algunos procedimientos de medición, se utiliza el tipo de descuento para determinar el valor presente de un margen de ganancia futuro. Este margen de ganancia se distribuye entonces entre los diferentes periodos mediante una fórmula. En los procedimientos citados, el tipo de descuento afecta sólo indirectamente a la medición del pasivo. En particular, el empleo de un tipo de descuento que sea menos apropiado tiene un efecto limitado o nulo sobre la medición del pasivo al comienzo. No obstante, en otros procedimientos, el tipo de descuento determina de forma directa la medición del pasivo. En este último caso, debido a que la introducción de un tipo de descuento basado en los activos tiene un efecto más significativo, es muy improbable que la aseguradora pueda obviar la presunción refutable del párrafo 27.

Contabilidad tácita

30 En algunos modelos contables, las pérdidas o ganancias realizadas de los activos de la aseguradora tienen un efecto directo en la medición de todas o algunas de las siguientes partidas: (a) sus pasivos por contratos de seguro, (b) los costos de adquisición diferidos conexos y (c) los activos intangibles también conexos, según se describen estas partidas en los párrafos 31 y 32. Se permite, pero no se requiere, a la aseguradora, cambiar sus políticas contables de forma que la pérdida o ganancia reconocida pero no realizada, en los activos, afecte a dichas mediciones de la misma forma que la pérdida o ganancia realizada. El ajuste correspondiente en el pasivo por contratos de seguro (o en los costos de adquisición diferidos o en los activos intangibles) se reconocerá en otro resultado integral si, y sólo si, las ganancias o pérdidas no realizadas se reconocen en otro resultado integral. Esta práctica se denomina en ocasiones "contabilización tácita".

Contratos de seguro adquiridos en una combinación de negocios o en una transferencia de cartera

31 Para cumplir con la NIIF 3, la aseguradora, en la fecha de adquisición, medirá por su valor razonable los pasivos derivados de contratos de seguro asumidos, así como los *activos por seguro* que haya adquirido en la combinación de negocios. No obstante, se permite, pero no se obliga, a la aseguradora a utilizar una presentación desagregada, que separe en dos componentes el valor razonable de los contratos de seguro adquiridos:

(a) un pasivo medido de acuerdo con las políticas contables que la aseguradora utilice para los contratos de seguro que emita; y

(b) un activo intangible, que representa la diferencia entre (i) el valor razonable de los derechos adquiridos y obligaciones asumidas por contratos de seguro y (ii) el importe descrito en (a). La medición posterior de este activo será uniforme con la medición del pasivo por contratos de seguro conexo.

32 La aseguradora que adquiera una cartera de contratos de seguro podrá utilizar la presentación desagregada descrita en el párrafo 31.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

33 Los activos intangibles descritos en los párrafos 31 y 32 están excluidos del alcance de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* y de la NIC 38. No obstante, la NIC 36 y la NIC 38 serán de aplicación a las listas de clientes y a las relaciones con los clientes que reflejen expectativas de contratos futuros, pero que no formen parte de los derechos ni de las obligaciones contractuales de seguros existentes en la fecha de la combinación de negocios o la transferencia de cartera.

Componentes de participación discrecional

Componentes de participación discrecional en contratos de seguro

34 Algunos contratos de seguro contienen un componente de participación discrecional, así como un *componente garantizado*. El emisor de dicho contrato:

(a) Podrá, aunque no estará obligado a, reconocer el elemento garantizado de forma separada del componente de participación discrecional. Si el emisor no los reconociera por separado, clasificará el contrato en su conjunto como un pasivo. Si el emisor los clasificase por separado, considerará el elemento garantizado como un pasivo.

(b) Clasificará, si reconociese el componente de participación discrecional por separado del elemento garantizado, al mismo como un pasivo o como un componente separado del patrimonio. En esta NIIF no se especifica cómo puede determinar el emisor si dicho componente es un pasivo o forma parte del patrimonio. El emisor podrá también desagregar este componente en partidas de pasivo y patrimonio, en cuyo caso utilizará una política contable uniforme con la desagregación efectuada. El emisor no clasificará este componente dentro de una categoría intermedia que no sea ni pasivo ni patrimonio.

(c) Podrá reconocer todas las primas recibidas como ingreso de actividades ordinarias, sin separar ninguna parte de las mismas que esté relacionada con el componente de patrimonio. Los cambios correspondientes en el elemento garantizado y en la parte del componente de participación discrecional clasificada como pasivo, se reconocerán en el resultado del periodo. Si la totalidad o una parte del componente de participación discrecional se clasificasen como patrimonio, una porción de los citados resultados puede atribuirse a dicho componente (de la misma forma que una parte puede atribuirse a las participaciones no controladoras). El emisor reconocerá la parte de resultados atribuible al componente de patrimonio de la participación discrecional, como una distribución de resultados, no como gasto o ingreso (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*).

(d) Aplicará la NIIF 9, si el contrato contiene un derivado implícito que esté dentro del alcance de la NIIF 9, a ese derivado implícito.

(e) Continuará aplicando, en todos los aspectos no tratados en los párrafos 14 a 20 y en los apartados (a) hasta (d) del párrafo 34, sus políticas contables actuales respecto a dichos contratos, a menos que cambie dichas políticas contables de manera que cumpla con lo establecido en los párrafos 21 a 30.

Componentes de participación discrecional en instrumentos financieros

35 Los requerimientos establecidos en el párrafo 34 también se aplicarán a los instrumentos financieros que contengan un componente de participación discrecional. Además:

(a) Si el emisor clasificase la totalidad del componente de participación discrecional como un pasivo, aplicará la prueba de adecuación de los pasivos, establecida en los párrafos 15 a 19, al contrato en su conjunto (esto es, tanto al elemento garantizado como al componente de participación discrecional). El emisor no necesitará determinar el importe que resultaría de aplicar la NIIF 9 al elemento garantizado.

(b) Si el emisor clasificase la totalidad o una parte de este componente como una partida separada de patrimonio, el pasivo reconocido por el contrato en su conjunto no será menor que el importe que resultaría de aplicar la NIIF 9 al elemento garantizado. Este importe incluirá el valor intrínseco de una opción de rescate del contrato, pero no tendrá que incluir necesariamente su valor temporal si el párrafo 9 exime a la citada opción de ser medida por su valor razonable. El emisor no necesita revelar el importe que resultaría de aplicar la NIIF 9 al elemento garantizado, ni tampoco presentar este importe por separado. Además, el emisor no necesita determinar dicho importe si el pasivo total reconocido tiene un valor claramente mayor.

(c) Aunque estos contratos son instrumentos financieros, el emisor puede seguir reconociendo las primas recibidas por los mismos como ingresos de actividades ordinarias, y reconocer como gastos los incrementos correspondientes del importe en libros del pasivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) Aunque estos contratos son instrumentos financieros, el emisor que aplique el apartado (b) del párrafo 20 de la NIIF 7 a contratos con un componente de participación discrecional, revelará el importe total del gastos por intereses reconocido en el resultado del período, pero no será necesario que lo calcule aplicando el método del interés efectivo.

Componentes de participación discrecional en instrumentos financieros

35A Las exenciones temporarias de los párrafos 20A, 20L y 20O y el enfoque de la superposición del párrafo 35B están también disponibles para una emisora de un instrumento financiero que contiene un componente de participación discrecional. Por consiguiente, se interpretará que todas las referencias de los párrafos 3(a) y 3(b), 20A a 20Q, 35B a 35N, 39B a 39M y 46 a 49 a una emisora, se refieren también a la emisora de un instrumento financiero que contiene un componente de participación discrecional.

Presentación

Enfoque de la superposición

35B Se permite, pero no se requiere, que una aseguradora aplique el enfoque de la superposición a activos financieros designados. Una aseguradora que aplique el enfoque de la superposición:

(a) reclasificará entre el resultado del periodo y otro resultado integral un importe que haga que el resultado del periodo al final del periodo sobre el que se informa para los activos financieros designados sea el mismo que si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39 a los activos financieros designados. Por consiguiente, el importe reclasificado es igual a la diferencia entre:

(i) el importe presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados aplicando la NIIF 9; y

(ii) el importe que se habría presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39.

(b) utilizará todas las demás NIIF aplicables a sus instrumentos financieros, excepto por lo descrito en los párrafos 35B a 35N, 39K a 39M, 48 y 49 de esta NIIF.

35C Una aseguradora puede optar por aplicar el enfoque de la superposición descrito en el párrafo 35B solo cuando utilice por primera vez la NIIF 9, incluyendo el caso de que use por primera vez la NIIF 9 después de utilizar anteriormente:

(a) la exención temporal de la NIIF 9 descrita en el párrafo 20A; o

(b) solo los requerimientos para la presentación de las ganancias y pérdidas sobre pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 de la NIIF 9.

35D Una aseguradora presentará el importe reclasificado entre el resultado del periodo y otro resultado integral aplicando el enfoque de la superposición:

(a) en el resultado del periodo como una partida de los estados financieros separada; y

(b) en otro resultado integral como un componente separado de otro resultado integral.

35E Un activo financiero es elegible para su designación para el enfoque de la superposición si y solo si cumple los siguientes criterios:

(a) se mide a valor razonable con cambios en resultados aplicando la NIIF 9, pero no se hubiera medido así en su totalidad aplicando la NIC 39; y

(b) no se mantiene con respecto a una actividad que no está conectada con contratos dentro del alcance de esta NIIF. Ejemplos de activos financieros que no serían elegibles para el enfoque de la superposición son los mantenidos con respecto a las actividades bancarias o activos financieros mantenidos en fondos relativos a contratos de inversión que quedan fuera del alcance de esta NIIF.

35F Una aseguradora podría designar un activo financiero elegible para el enfoque de la superposición cuando opta por aplicar el enfoque de la superposición (véase el párrafo 35C). Posteriormente, podría designar un activo financiero elegible para el enfoque de la superposición cuando, y solo cuando:

(a) ese activo se reconoce inicialmente; o

(b) ese activo comienza a cumplir el criterio del párrafo 35E(b) que no cumplía anteriormente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

35G Se permite que una aseguradora designe activos financieros elegibles para el enfoque de la superposición aplicando el párrafo 35F instrumento por instrumento.

35H Cuando sea relevante, a efectos de aplicar el enfoque de la superposición a un activo financiero recientemente designado aplicando el párrafo 35F(b):

(a) su valor razonable en la fecha de designación será su nuevo importe en libros a costo amortizado; y

(b) la tasa de interés efectiva se determinará sobre la base de su valor razonable en la fecha de la designación.

35I Una entidad continuará aplicando el enfoque de la superposición a un activo financiero designado hasta que se dé de baja en cuentas. Sin embargo, una entidad:

(a) revocará la designación de un activo financiero cuando éste deja de cumplir el criterio del párrafo 35E(b). Por ejemplo, un activo financiero dejará de cumplir ese criterio cuando una entidad transfiere ese activo, de forma que se mantiene con respecto a sus actividades bancarias o cuando una entidad deja de ser una aseguradora.

(b) podría, al comienzo de cualquier periodo anual, dejar de aplicar el enfoque de la superposición a todos los activos financieros designados. Una entidad que opta por dejar de aplicar el enfoque de la superposición utilizará la NIC 8 para contabilizar el cambio en la política contable.

35J Cuando una entidad revoque la designación de un activo financiero aplicando el párrafo 35I(a), reclasificará desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) cualquier saldo relacionado con ese activo financiero.

35K Si una entidad deja de usar el enfoque de la superposición, ya sea porque aplique la opción del párrafo 35I(b) o porque deje de ser una aseguradora, no aplicará posteriormente el enfoque de la superposición. Una aseguradora que haya optado por aplicar el enfoque de la superposición (véase el párrafo 35C), pero no tiene activos financiero elegibles (véase el párrafo 35E) puede aplicar posteriormente el enfoque de la superposición cuando tiene activos financieros elegibles.

Interacción con otros requerimientos

35L El párrafo 30 de esta NIIF permite una práctica que es, en ocasiones, descrita como "contabilidad tácita". Si una aseguradora aplica el enfoque de la superposición podría aplicarse la contabilidad tácita.

35M La reclasificación de un importe entre el resultado del periodo y otro resultado integral aplicando el párrafo 35B podría tener efectos consiguientes para incluir otros importes en otro resultado integral, tal como los impuestos a las ganancias. Una aseguradora aplicará las NIIF relevantes, tales como la NIC 12 *Impuesto a las ganancias*, para determinar cualquier efecto consiguiente.

Entidad que adopta por primera vez las NIIF

35N Si una entidad que aplica por primera vez las NIIF opta por aplicar el enfoque de la superposición, reexpresará la información comparativa para reflejar el enfoque de la superposición, si y solo si, reexpresa la información comparativa para cumplir con la NIIF 9 (véanse los párrafos E1 y E2 de la NIIF 1).

Información a revelar

Explicación sobre los importes reconocidos

36 Una aseguradora revelará, en sus estados financieros, información que ayude a los usuarios de la misma a identificar y explicar los importes que procedan de sus contratos de seguro.

37 A fin de cumplir con lo establecido en el párrafo 36, una aseguradora revelará la siguiente información:

(a) Sus políticas contables relativas a los contratos de seguro y a los activos, pasivos, gastos e ingresos conexos.

(b) Los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos (y, en caso de que presente el estado de flujos de efectivo por el método directo, los flujos de efectivo) que procedan de contratos de seguro. Además, si la aseguradora es también cedente, revelará:

(i) las pérdidas y ganancias reconocidas en el resultado del periodo por reaseguro cedido; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) si el cedente difiriese y amortizase pérdidas y ganancias procedentes de compras de reaseguro, la amortización del periodo, así como los importes que permanezcan sin amortizar al inicio y al final del mismo.

(c) El procedimiento utilizado para determinar las suposiciones que tengan un mayor efecto sobre la medición de los importes reconocidos mencionados en el apartado (b). Cuando sea posible, la aseguradora dará también información cuantitativa respecto a dichas suposiciones.

(d) El efecto de los cambios en las suposiciones utilizadas para medir los activos y los pasivos por contratos de seguro, mostrando por separado el efecto de cada uno de los cambios que hayan tenido un efecto significativo en los estados financieros.

(e) Conciliaciones de los cambios en los pasivos y activos por contratos de reaseguro y en los costos de adquisición conexos que se hayan diferido.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surjan de los contratos de seguro

38 **Una aseguradora revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surjan de los contratos de seguro.**

39 A fin de cumplir con lo establecido en el párrafo 38, una aseguradora revelará la siguiente información:

(a) Sus objetivos, políticas y procesos para gestionar riesgos que surjan de los contratos de seguro, así como los métodos usados en dicha gestión de riesgos.

(b) [eliminado]

(c) información sobre el *riesgo de seguro* (tanto antes como después de reducir el mismo a través del reaseguro), incluyendo información referente a:

(i) La sensibilidad al riesgo de seguro (véase párrafo 39A).

(ii) Las concentraciones del riesgo de seguro, incluyendo una descripción de cómo son determinadas por la dirección, así como una descripción de las características compartidas que identifican cada concentración (por ejemplo, el tipo de evento asegurado, el área geográfica o la moneda).

(iii) Las reclamaciones recibidas comparadas con las estimaciones previas (esto es, la evolución de las reclamaciones). Las revelaciones sobre la evolución de las reclamaciones se referirán al intervalo de tiempo desde que surgió la primera reclamación relativamente importante para la que todavía existe incertidumbre respecto al importe y calendario de pagos pendientes, sin retrotraerse más de diez años. La aseguradora no tiene que revelar esta información para reclamaciones en que la incertidumbre sobre la suma y calendario de los pagos de las prestaciones se resuelva, normalmente, en un año.

(d) Información respecto al riesgo de crédito, al riesgo de liquidez y al riesgo de mercado que sería obligatorio proporcionar, según los párrafos 31 a 42 de la NIIF 7, si los contratos de seguro estuvieran dentro del alcance de la NIIF 7. Sin embargo:

(i) No es necesario que un asegurador facilite el análisis de vencimientos requerido en los párrafos 39(a) y (b) de la NIIF 7 si revela, en su lugar, información sobre el calendario estimado de las salidas netas de flujos de efectivo procedentes de los pasivos por seguros reconocidos. Esta información puede tomar la forma de un análisis, según el calendario estimado, de los importes reconocidos en el estado de situación financiera.

(ii) Si una aseguradora utilizase un método alternativo para gestionar la sensibilidad a las condiciones de mercado, como por ejemplo un análisis del valor implícito, podrá utilizar dicho análisis de sensibilidad para cumplir con el requerimiento del apartado (a) del párrafo 40 de la NIIF 7. Esta aseguradora revelará también la información requerida por el párrafo 41 de la NIIF 7.

(e) Información acerca de la exposición al riesgo de mercado procedente de derivados implícitos en un contrato de seguro que sea su contrato anfitrión, cuando la aseguradora no esté obligada a medir por su valor razonable los derivados implícitos, ni tampoco haya optado por hacerlo.

39A Para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 39(c)(i), una aseguradora podrá optar por revelar el contenido de los apartados (a) o (b) mediante:

(a) Un análisis de sensibilidad que muestre cómo podría haberse visto afectado el resultado del periodo y el patrimonio debido a variaciones de la variable pertinente de riesgo, cuya ocurrencia fuera razonablemente posible al final del periodo sobre el que se informa; los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; así como cualquier variación en estos métodos e hipótesis desde

el ejercicio anterior. No obstante, si una aseguradora utilizara un método alternativo para gestionar la sensibilidad a las condiciones de mercado, como el análisis del valor implícito, podría cumplir este requisito revelando los detalles de este análisis de sensibilidad alternativo, así como la información requerida por el párrafo 41 de la NIIF 7.

(b) Información cualitativa acerca de la sensibilidad, e información sobre los plazos y condiciones de los contratos de seguro que tengan un efecto significativo sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo de la aseguradora.

Información a revelar sobre la exención temporal de aplicar la NIIF 9

39B Una aseguradora que opta por aplicar la exención temporal de la NIIF 9 revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros:

(a) comprender cómo la aseguradora cumplió los requisitos para la exención temporal; y

(b) comparar aseguradoras que aplican la exención temporal con entidades que aplican la NIIF 9.

39C Para cumplir con el párrafo 39B(a), una aseguradora revelará el hecho de que está aplicando la exención temporal de la NIIF 9, expresando además cómo concluyó, en la fecha especificada en el párrafo 20B(b), que cumple sus requisitos, incluyendo:

(a) Si el importe en libros de sus pasivos que surge de contratos dentro del alcance de esta NIIF [es decir, los pasivos descritos en el párrafo 20E(a)] era menor o igual al 90 por ciento del importe en libros total de todos sus pasivos, la naturaleza e importe en libros de los pasivos conectados con seguros que no son pasivos que surgen de contratos dentro del alcance de esta NIIF [es decir, los pasivos descritos en los párrafos 20E(b) y 20E(c)];

(b) si el porcentaje del importe en libros total de sus pasivos conectados con seguros con respecto al importe en libros total de todos sus pasivos era menor o igual al 90 por ciento, pero mayor al 80 por ciento, cómo determinó la aseguradora que no estaba implicada en una actividad significativa no conectada con seguros, incluyendo qué información consideró; y

(c) si la aseguradora cumplió los requisitos para la exención temporal de la NIIF 9 sobre la base de una nueva evaluación aplicando el párrafo 20G(b):

(i) la razón de la nueva evaluación;

(ii) la fecha en la que ocurrió el cambio correspondiente en sus actividades; y

(iii) una explicación detallada del cambio en sus actividades y una descripción cualitativa del efecto de ese cambio sobre los estados financieros de la aseguradora.

39D Si, aplicando el párrafo 20G(a), una entidad concluye que sus actividades dejan de estar predominantemente conectadas con seguros, revelará la siguiente información en cada periodo sobre el que se informa antes de comenzar a aplicar la NIIF 9:

(a) el hecho de que deja de cumplir los requisitos para utilizar la exención temporal de NIIF 9;

(b) la fecha en la que ocurrió el cambio correspondiente en sus actividades; y

(c) una explicación detallada del cambio en sus actividades y una descripción cualitativa del efecto de ese cambio sobre los estados financieros de la aseguradora.

39E Para cumplir con el párrafo 39B(b), una aseguradora revelará el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa y el importe del cambio en el valor razonable durante ese periodo para los dos grupos siguientes de activos financieros por separado:

(a) activos financieros con condiciones contractuales que dan lugar en fechas especificadas a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente (es decir activos financieros que cumplen la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) de la NIIF 9), excluyendo cualquier activo financiero que cumple la definición de mantenido para negociar de la NIIF 9, o que se gestiona y cuyo rendimiento se evalúa sobre una base de valor razonable (véase el párrafo B4.1.6 de la NIIF 9).

(b) todos los activos financieros distintos a los especificados en el párrafo 39E(a); esto es, cualquier activo financiero:

(i) con condiciones contractuales que no dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente;

(ii) que cumple la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9; o

(iii) que se gestiona y cuyo rendimiento se evalúa sobre la base del valor razonable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

39F Al revelar la información del párrafo 39E, la aseguradora:

(a) podría estimar que el importe en libros del activo financiero medido aplicando la NIC 39 es una aproximación válida de su valor razonable si no se requiere que la aseguradora revele dicho valor razonable aplicando el párrafo 29(a) de la NIIF 7 (por ejemplo, cuentas comerciales por cobrar a corto plazo); y

(b) considerará el nivel de detalle necesario para permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan las características de los activos financieros.

39G Para cumplir con el párrafo 39B(b), una aseguradora revelará información sobre la exposición al riesgo crediticio, incluyendo las concentraciones de riesgo crediticio, inherentes en los estados financieros descritos en el párrafo 39E(a). Como mínimo, una aseguradora revelará la siguiente información sobre esos activos financieros al final del periodo sobre el que se informa:

(a) por grado de calificación de riesgo crediticio como se define en la NIIF 7, los importes en libros que aplican la NIC 39 (en el caso de activos financieros medidos a costo amortizado, antes de ajustarlos por cualquier corrección por deterioro de valor).

(b) para los activos financieros descritos en el párrafo 39E(a) que no tienen riesgo crediticio bajo al final del periodo sobre el que se informa, el valor razonable y el importe en libros aplicando la NIC 39 (en el caso de activos financieros medidos al costo amortizado, antes de ajustarlos por cualquier corrección de deterioro de valor). A efectos de esta información a revelar, el párrafo B5.5.22 de la NIIF 9 proporciona los requerimientos relevantes para evaluar si el riesgo crediticio sobre un instrumento financiero se considera bajo.

39H Para cumplir con el párrafo 39B(b), una aseguradora revelará información sobre dónde puede obtener un usuario de los estados financieros cualquier información de la NIIF 9 públicamente disponible que se relaciona con una entidad dentro del grupo que no se proporciona en los estados financieros consolidados del grupo para el periodo sobre el que se informa correspondiente. Por ejemplo, esta información de la NIIF 9 podría obtenerse de los estados financieros separados o individuales públicamente disponibles de una entidad dentro del grupo que ha aplicado la NIIF 9.

39I Si una entidad optó por aplicar la exención del párrafo 20O de los requerimientos concretos de la NIC 28 revelará ese hecho.

39J Si una entidad aplicó la exención temporal de la NIIF 9 al contabilizar su inversión en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación [por ejemplo, véase el párrafo 20O(a)], la entidad revelará, además de la información requerida por la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, los siguientes aspectos:

(a) la información descrita en los párrafos 39B a 39H para cada asociada o negocio conjunto que sea significativo para la entidad. Los importes revelados serán los incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF de la asociada o negocio conjunto después de reflejar los ajustes realizados por la entidad al usar el método de la participación (véase el párrafo B14(a) de la NIIF 12), en lugar de la participación de la entidad en esos importes.

(b) la información cuantitativa agregada descrita en los párrafos 39B a 39H para todas las asociadas y negocios conjuntos que no sean individualmente significativos. Los importes agregados:

(i) revelados serán la participación de la entidad en esos importes; y

(ii) para asociadas, se revelarán por separado de los importes agregados revelados para los negocios conjuntos.

Información a revelar sobre el enfoque de la superposición

39K Una aseguradora que aplica el enfoque de la superposición revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender:

(a) cómo se calcula el importe total reclasificado entre el resultado del periodo y otro resultado integral en el periodo sobre el que se informa; y

(b) el efecto de esa reclasificación en los estados financieros.

39L Para cumplir con el párrafo 39K, una aseguradora revelará:

(a) el hecho de que se esté aplicando el enfoque de la superposición;

(b) el importe en libros al final del periodo sobre el que se informa de los activos financieros a los que la aseguradora aplica el enfoque de la superposición por clase de activo financiero;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) la base para designar activos financieros a efectos del enfoque de la superposición, incluyendo una explicación de cualquier activo financiero designado que se mantenga fuera de la entidad legal que emite contratos dentro del alcance de esta NIIF;

(d) una explicación del importe total reclasificado entre el resultado del periodo y otro resultado integral en el periodo sobre el que se informa, de forma que permita a los usuarios de los estados financieros comprender de dónde procede:

(i) el importe presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados aplicando la NIIF 9; y

(ii) el importe que se habría presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39.

(e) el efecto de la reclasificación descrita en los párrafos 35B y 35M sobre cada partida del resultado del periodo afectada; y

(f) si durante el periodo sobre el que se informa la aseguradora ha cambiado la designación de los activos financieros:

(i) el importe reclasificado entre el resultado del periodo y otro resultado integral, dentro del periodo sobre el que se informa, en relación con los nuevos activos financieros designados para aplicar el enfoque de la superposición [véase el párrafo 35F(b)];

(ii) el importe que habría sido reclasificado entre el resultado del periodo y otro resultado integral en el periodo sobre el que se informa, si no se hubiera revocado la designación de los activos financieros [véase el párrafo 35I(a)]; y

(iii) el importe reclasificado en el periodo sobre el que se informa al resultado del periodo desde otro resultado integral acumulado para activos financieros cuya designación haya sido revocada (véase el párrafo 35J).

39M Si una entidad aplicó el enfoque de la superposición al contabilizar su inversión en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación, la entidad revelará, además de la información requerida por la NIIF 12:

(a) la información descrita en los párrafos 39K a 39L para cada asociada o negocio conjunto que sea significativo para la entidad. Los importes revelados serán los incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF de la asociada o negocio conjunto después de reflejar los ajustes realizados por la entidad al usar el método de la participación (véase el párrafo B14(a) de la NIIF 12), en lugar de la participación de la entidad en esos importes.

(b) la información cuantitativa descrita en los párrafos 39K a 39L(d) y 39L(f), así como el efecto de la reclasificación descrita en el párrafo 35B en el resultado del periodo y otro resultado integral, en términos agregados, para todos los negocios conjuntos o asociadas que tomados individualmente no sean significativos. Los importes agregados:

(i) revelados serán la participación de la entidad en esos importes; y

(ii) para asociadas, se revelarán por separado de los importes agregados revelados para los negocios conjuntos.

Fecha de vigencia y transición

40 Las disposiciones transitorias de los párrafos 41 a 45 se aplican tanto a una entidad que ya esté aplicando las NIIF, cuando aplique esta Norma por primera vez, como a la que adopte por primera vez las NIIF (el adoptante por primera vez).

41 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta NIIF en un período anterior, revelará este hecho.

41A El documento denominado *Contratos de garantía financiera* (Modificaciones a la NIC 39 y a la NIIF 4), emitido en agosto de 2005, modificó los párrafos 4(d), B18(g) y B19(f). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones en un período anterior, informará de ello y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones correspondientes a la NIC 39 y la NIC 32[4] .

4 Cuando una entidad aplica la NIIF 7, la referencia a la NIC 32 se sustituye por una referencia a la NIIF 7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

41B La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 30. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

41C [Eliminado]

41D [Eliminado]

41E La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del Apéndice A. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

41F [Eliminado]

41G La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 4(a) y (c), B7, B18(h) y B21. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

41H La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, el Apéndice A y los párrafos B18 a B20 y eliminó los párrafos 41C, 41D y 41F. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

41I La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Información a revelar

42 La entidad no necesita aplicar los requerimientos sobre información a revelar de esta NIIF a la información comparativa que se relacione con periodos anuales que hayan comenzado antes del 1 de enero de 2005, salvo para la información requerida por los apartados (a) y (b) del párrafo 37 sobre políticas contables, así como para los activos, pasivos, gastos e ingresos que hubiera reconocido (y los flujos de efectivo si utiliza el método directo).

43 Si fuera impracticable aplicar un requerimiento concreto, de los contenidos en los párrafos 10 a 35, a la información comparativa relacionada con los periodos anuales cuyo inicio fuese anterior al 1 de enero de 2005, la entidad revelará este hecho. La aplicación de la prueba de adecuación de los pasivos (párrafos 15 a 19) a dicha información comparativa podría ser impracticable en algunas ocasiones, pero es altamente improbable que también lo sea la aplicación de los demás requisitos contenidos en los párrafos 10 a 35 a dicha información comparativa. En la NIC 8 se explica el significado del término "impracticable".

44 Al aplicar el apartado (c)(iii) del párrafo 39, la entidad no precisa revelar información acerca de la evolución de las reclamaciones que haya tenido más allá de los cinco años anteriores del primer periodo en que aplique esta NIIF. Además si, al aplicar por primera vez esta NIIF, fuera impracticable preparar información sobre la evolución de las reclamaciones ocurrida antes del comienzo del primer periodo para el que la entidad presente información comparativa completa que cumpla con la Norma, revelará este hecho.

Redesignación de activos financieros

45 Sin perjuicio del párrafo 4.4.1 de la NIIF 9, cuando una entidad aseguradora cambie sus políticas contables sobre pasivos de contratos de seguro, se le permite, aunque sin tener obligación de hacerlo, reclasificar la totalidad o una parte de sus activos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados. Esta reclasificación está permitida si la aseguradora cambia las políticas contables al aplicar por primera vez esta NIIF, y si realiza a continuación un cambio de política permitido por el párrafo 22. La reclasificación es un cambio en las políticas contables, al que se aplica la NIC 8.

Aplicación de la NIIF 4 con la NIIF 9

Exención temporal de la NIIF 9

46 *Aplicación de la NIIF 9* Instrumentos Financieros *con la NIIF 4* Contratos de Seguro (Modificaciones a la NIIF 4), emitida en septiembre de 2016, modificó los párrafos 3 y 5 y añadió los párrafos 20A a 20Q, 35A y 39B a 39J y los encabezamientos después de los párrafos 20, 20K, 20N y 39A. Una entidad aplicará esas modificaciones, que permiten a las aseguradoras que cumplan criterios específicos la utilización de una exención temporal de la NIIF 9 para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

47 Una entidad que revela la información requerida por los párrafos 39B a 39J utilizará las disposiciones de transición a la NIIF 9 que son relevantes para realizar las evaluaciones requeridas para esa información a revelar. La fecha de la aplicación inicial para ese propósito se considerará que es el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 1 de enero de 2018.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Enfoque de la superposición

48 *Aplicación de la NIIF 9* Instrumentos Financieros *con la NIIF 4* Contratos de Seguro (Modificaciones a la NIIF 4), emitida en septiembre de 2016, modificó los párrafos 3 y 5 y añadió los párrafos 35A a 35N y 39K a 39M y los encabezamientos después de los párrafos 35A, 35K, 35M y 39J. Una entidad aplicará las modificaciones, que permiten a las aseguradoras la utilización del enfoque de la superposición a los activos financieros designados, cuando aplique por primera vez la NIIF 9 (véase el párrafo 35C).

49 Una entidad que opte por aplicar el enfoque de la superposición:

(a) Aplicará el enfoque de forma retroactiva a los activos financieros designados en la transición a la NIIF 9. Por consiguiente, por ejemplo, la entidad reconocerá como un ajuste al saldo de apertura del otro resultado integral acumulado un importe igual a la diferencia entre el valor razonable de los activos financieros designados determinados utilizando la NIIF 9 y sus importes en libros determinados usando la NIC 39.

(b) Reexpresará la información comparativa para reflejar el enfoque de la superposición si y solo si la entidad reexpresa la información comparativa aplicando la NIIF 9.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

activos derivados de contratos de seguro Los derechos contractuales netos de una **aseguradora**, que se derivan de un **contrato de seguro**.

activos derivados de reaseguro cedido Los derechos contractuales netos del **cedente**, en un **contrato de reaseguro**.

aseguradora (entidad) La parte que, en un **contrato de seguro**, tiene la obligación de compensar al **tenedor del seguro** en caso de que ocurra el **evento asegurado**.

cedente El **tenedor de la póliza** en un **contrato de reaseguro**.

componente de depósito Un componente contractual que no se contabiliza como un derivado, según la NIIF 9, pero estaría dentro del alcance de la NIIF 9 si fuera un instrumento separado.

componente de participación discrecional Un derecho contractual a recibir, como un suplemento de las **prestaciones garantizadas**, otras adicionales:

(a) que se prevé representen una porción significativa de las prestaciones contractuales totales;

(b) cuyo importe o fecha de aparición queda contractualmente a discreción del emisor; y

(c) que están basadas contractualmente en:

(i) el rendimiento de un conjunto específico de contratos o de un tipo específico de contrato;

(ii) rentabilidades de inversiones, que pueden ser realizadas, no realizadas o ambas, correspondientes a un conjunto específico de activos poseídos por el emisor; o

(iii) el resultado del periodo de la empresa, fondo u otra entidad que emite el contrato.

contrato de garantía financiera Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

contrato de reaseguro	Un **contrato de seguro** emitido por una entidad aseguradora (la **reaseguradora**), con el fin de compensar a otra aseguradora (la **cedente**) por las pérdidas derivadas de uno o más contratos emitidos por el cedente.
contrato de seguro	Un contrato en el que una de las partes (la **aseguradora**) acepta un **riesgo de seguro** significativo de la otra parte (el **tenedor de la póliza**), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el **evento asegurado**) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro. (Véase el Apéndice B que contiene guías sobre esta definición).
contrato de seguro directo	Todo **contrato de seguro** que no sea un **contrato de reaseguro**.
disociar	Contabilizar los componentes de un contrato como si fueran contratos separados.
elemento garantizado	Una obligación de pagar **prestaciones garantizadas**, incluida en un contrato que contiene un **elemento de participación discrecional**.
evento asegurado	Un evento futuro incierto que está cubierto por un **contrato de seguro** y crea un **riesgo de seguro**.
pasivo por seguros	Las obligaciones contractuales netas de la **aseguradora**, que se derivan de un **contrato de seguro**.
prestaciones garantizadas	Los pagos u otras prestaciones sobre los que el **tenedor de la póliza** o el inversor tenga un derecho incondicional que no esté sujeto a la discreción del emisor.
prueba de adecuación del pasivo	Una evaluación de si el importe en libros de un **pasivo derivado de contrato de seguros** necesita ser incrementado (o bien disminuidos los importe en libros, relacionados con el pasivo, de los costos de adquisición diferidos o de los activos intangibles), a partir de una revisión de los flujos de efectivo futuros.
reaseguradora	La parte que, en un **contrato de reaseguro**, tiene la obligación de compensar a la **cedente** en caso de que ocurra el **evento asegurado**.
riesgo de seguro	Todo riesgo, distinto del **riesgo financiero**, transferido por el tenedor de un contrato al emisor.
riesgo financiero	El riesgo que representa un posible cambio futuro en una o más de las siguientes variables: una tasa de interés especificada, el precio de un instrumento financiero, el precio de una materia prima cotizada, un tipo de cambio, un índice de precios o de intereses, una clasificación o un índice crediticio u otra variable. Si se trata de una variable no financiera, es necesario que la misma no sea específica de una de las partes del contrato.
tenedor del contrato	La parte del **contrato de seguro** que adquiere el derecho a ser compensado, en caso de producirse el **evento asegurado**.
valor razonable	*Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Definición de contrato de seguro

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

B1 Este apéndice proporciona guías sobre la definición de un contrato de seguro dada en al Apéndice A. Se tratan los temas siguientes:

(a) la expresión "evento futuro incierto" (párrafos B2 a B4);

(b) pagos en especie (párrafos B5 a B7);

(c) riesgo de seguro y otros riesgos (párrafos B8 a B17);

(d) ejemplos de contratos de seguro (párrafos B18 a B21);

(e) riesgo de seguro significativo (párrafos B22 a B28); y

(f) cambios en el nivel de riesgo de seguro (párrafos B29 y B30).

Evento futuro incierto

B2 La incertidumbre (o el riesgo) es la esencia de todo contrato de seguro. De acuerdo con ello, al menos uno de los siguientes factores tendrá que ser incierto al comienzo de un contrato de seguro:

(a) si se producirá o no el *evento asegurado*;

(b) cuándo se producirá; o

(c) cuánto tendría que pagar la aseguradora si se produjese.

B3 En algunos contratos de seguro, el evento asegurado es el descubrimiento de una pérdida durante el periodo de duración del contrato, incluso si la pérdida en cuestión procediese de un evento ocurrido antes del inicio del mismo. En otros contratos de seguro, el evento asegurado debe tener lugar dentro del periodo de duración del contrato, incluso si la pérdida que resulte fuera descubierta después de la finalización del plazo del contrato.

B4 Algunos contratos de seguro cubren eventos que ya han ocurrido, pero cuyos efectos financieros son todavía inciertos. Un ejemplo es un contrato de reaseguro que cubre a la aseguradora directa contra la evolución desfavorable de las reclamaciones ya declaradas por los tenedores de las pólizas. En estos contratos, el evento asegurado es el descubrimiento del costo final de dichas prestaciones.

Pagos en especie

B5 Algunos contratos de seguro requieren o permiten que los pagos se realicen en especie. Por ejemplo, cuando la aseguradora sustituye directamente un artículo robado, en lugar de reembolsar su importe al tenedor de la póliza. Otro ejemplo se da cuando la aseguradora utiliza sus propios hospitales y personal médico para suministrar servicios médicos cubiertos por los contratos.

B6 Algunos contratos de servicio de cuota fija, en los que el grado de prestación del servicio depende de un evento incierto, cumplen la definición de contrato de seguro dada en esta NIIF, pero no están regulados como contratos de seguro en algunos países. Un ejemplo son los contratos de mantenimiento en los que el suministrador del servicio acuerda reparar un equipo específico si tiene averías. La cuota fija por el servicio está basada en el número de averías esperadas, pero existe incertidumbre acerca de si una máquina concreta dejará de funcionar. El mal funcionamiento del equipo afecta de forma adversa a su propietario, y el contrato le compensa (en especie, no en efectivo). Otro ejemplo es un contrato de asistencia para automóviles, en el cual el propietario acuerda, a cambio de una cuota fija anual, reparar el vehículo en la carretera o remolcarlo hasta el taller más cercano. Este último contrato podría cumplir la definición de contrato de seguro, incluso en el caso de que el suministrador del servicio no esté de acuerdo en llevar a cabo las reparaciones o no cargue con el costo de las partes sustituidas.

B7 Es probable que la aplicación de la presente NIIF a los contratos mencionados en el párrafo B6 no sea más gravosa que la aplicación de las NIIF que se habrían de utilizar si los contratos estuvieran fuera del alcance de esta NIIF:

(a) Es improbable que se tengan pasivos importantes por averías o roturas ya ocurridas.

(b) Si se aplicase la NIIF 15, el prestador del servicio reconocería el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) transfiera los servicios al cliente (sujeto a otros criterios específicos). Este

procedimiento será también aceptable dentro de la presente NIIF, en la que se permite al suministrador del servicio (i) continuar con sus políticas contables actuales para esos contratos, salvo que ello implique prácticas prohibidas por el párrafo 14; y (ii) mejorar sus políticas contables si así lo permiten los párrafos 22 a 30.

(c) El suministrador del servicio considerará si el costo de cumplir con su obligación contractual de prestarlo excede al importe del ingreso de actividades ordinarias recibido por anticipado. Para hacer esto, aplicará la prueba de adecuación del pasivo descrita en los párrafos 15 a 19 de esta NIIF. Si esta NIIF no fuera de aplicación a dichos contratos, el suministrador del servicio aplicaría la NIC 37 para determinar si los contratos resultan onerosos para la entidad.

(d) Para esos contratos, es poco probable que los requerimientos de revelar información contenidas en esta NIIF añadan revelaciones significativas respecto a las que son obligatorias en otras NIIF.

Distinción entre riesgo de seguro y otros riesgos

B8 En la definición de contrato de seguro se hace referencia al riesgo de seguro, el cual se define en esta NIIF como todo riesgo, distinto del *riesgo financiero*, transferido por el tenedor de un contrato al emisor del mismo. Un contrato que exponga al emisor a un riesgo financiero, pero que no tenga un componente significativo de riesgo de seguro, no es un contrato de seguro.

B9 En la definición de riesgo financiero del Apéndice A se incluye una lista de variables financieras y no financieras. La lista contiene variables no financieras que no son específicas para ninguna de las partes del contrato, tales como un índice de pérdidas causadas por terremotos en una región particular o un índice de temperaturas en una ciudad concreta. La lista excluye variables no financieras que son específicas para una de las partes, tal como la ocurrencia o no de un incendio que dañe o destruya un activo de la misma. Además, el riesgo de variaciones en el valor razonable de un activo no financiero no sería un riesgo de tipo financiero si el valor razonable reflejara no sólo cambios en los precios de mercado para dichos activos (una variable financiera), sino también el estado o condición de un activo no financiero específico perteneciente a una de las partes del contrato (una variable no financiera). Por ejemplo, si una garantía del valor residual de un automóvil específico expone al garante al riesgo de cambios en el estado físico del mismo, el riesgo será un riesgo de seguro, no un riesgo financiero.

B10 Algunos contratos exponen al emisor a un riesgo financiero, además de a un riesgo de seguro significativo. Por ejemplo, muchos contratos de seguro de vida garantizan una tasa mínima de rentabilidad a los tenedores (lo cual crea riesgo financiero), y a la vez prometen una compensación por fallecimiento que excede varias veces el saldo de la cuenta del tenedor (lo que crea un riesgo de seguro en la modalidad de riesgo de fallecimiento). Estos contratos son contratos de seguro.

B11 En algunos contratos, la ocurrencia del evento asegurado provoca el pago de un importe ligado a un índice de precios. Estos contratos serán contratos de seguro, siempre que el pago que dependa del evento asegurado pueda ser significativo. Por ejemplo, una renta vitalicia vinculada a un índice del costo de la vida transfiere riesgo de seguro, puesto que el pago es provocado por un suceso incierto—la supervivencia del perceptor de la renta. La vinculación al índice de precios es un derivado implícito, pero también transfiere riesgo de seguro. Si la transferencia de riesgo resultante es significativa, el derivado implícito cumple la definición de contrato de seguro, en cuyo caso no será necesario separarlo y medirlo por su valor razonable (véase el párrafo 7 de esta NIIF).

B12 La definición de riesgo de seguro hace referencia al riesgo que la aseguradora acepta del tenedor. En otras palabras, el riesgo de seguro es un riesgo preexistente, transferido del tenedor del seguro a la aseguradora. Por ello, el nuevo riesgo creado por el contrato no podrá ser un riesgo de seguro.

B13 La definición de contrato de seguro hace referencia a que un evento pueda afectar de forma adversa al tenedor de la póliza. Esta definición no limita el pago, por parte de la aseguradora, a un importe que tenga que ser igual al impacto financiero del evento adverso. Por ejemplo, la definición no excluye una compensación del tipo "nuevo-por-viejo", en la que se paga al tenedor del seguro un importe suficiente para permitir la reposición de un activo viejo dañado por un activo nuevo. De forma similar, la definición no limita el pago, en un contrato de seguro de vida temporal, a las pérdidas financieras sufridas por los dependientes del fallecido, ni impide el pago de importes predeterminados para cuantificar la pérdida causada por muerte o por un accidente.

B14 Algunos contratos requieren un pago si ocurre un evento incierto especificado, pero no requieren que haya originado un efecto adverso al tenedor como condición previa para dicho pago. Tal contrato no será un contrato de seguro, incluso si el tenedor lo utilizase para reducir una exposición al riesgo subyacente. Por ejemplo, si el tenedor utiliza un derivado para cubrir una variable subyacente no financiera, que está correlacionada con los flujos de efectivo de un activo de la entidad, el derivado no será un contrato de seguro puesto que el pago no está condicionado a que el tenedor se vea afectado adversamente por una reducción en los flujos de efectivo del otro activo. Por el contrario, la definición de contrato de seguro hace referencia a un evento incierto, tras el cual el efecto adverso sobre el tenedor del seguro es una precondición contractual para el pago. Esta

precondición contractual no obliga a la aseguradora a investigar si el evento ha causado realmente un efecto adverso, pero le permite denegar el pago si no se cumple la condición de que el evento haya provocado dicho efecto adverso.

B15 El riesgo de interrupción o persistencia (es decir, el riesgo de que la otra parte cancele el contrato antes o después del momento esperado por la aseguradora al fijar el precio) no es un riesgo de seguro, puesto que el pago a la otra parte no depende de un evento futuro incierto que afecte de forma adversa a la misma. De forma similar, el riesgo de gasto (es decir, el riesgo de aumentos inesperados de los costos administrativos asociados con la gestión del contrato, que no tenga relación con costos asociados con los eventos asegurados) no será un riesgo de seguro, puesto que un aumento inesperado en los gastos no afecta de forma adversa a la contraparte del contrato.

B16 Por tanto, un contrato que exponga a la aseguradora a riesgos de interrupción, persistencia o gasto, no será un contrato de seguro, salvo que también exponga a la aseguradora a un riesgo de seguro. No obstante, si el emisor de ese contrato redujese dicho riesgo utilizando un segundo contrato, para transferir parte de ese riesgo a un tercero, ese nuevo contrato expondrá a la otra parte a un riesgo de seguro.

B17 Una entidad aseguradora podrá aceptar un riesgo significativo del tenedor de un seguro sólo si la aseguradora es una entidad distinta del tenedor. En el caso de que la aseguradora sea una mutua, esta entidad mutualista acepta el riesgo procedente de cada uno de los tenedores de las pólizas y lo concentra. Aunque los tenedores de las pólizas asumen este riesgo concentrado de forma colectiva, en su condición de socios propietarios, la mutua también ha aceptado el riesgo, lo que constituye la esencia de un contrato de seguro.

Ejemplos de contratos de seguro

B18 Los siguientes son ejemplos de contratos que cumplen las condiciones para ser contratos de seguro, siempre que la transferencia de riesgo de seguro resulte significativa:

(a) Seguro contra el robo o los daños en la propiedad.

(b) Seguro de responsabilidad derivada de garantía de productos, responsabilidad profesional, responsabilidad civil o gastos de defensa jurídica.

(c) Seguro de vida y de decesos (aunque la muerte sea cierta, es incierto el momento de ocurrencia o, para algunos tipos de seguro de vida, si ocurre o no en el periodo cubierto por el seguro).

(d) Seguro de rentas vitalicias y pensiones (es decir, contratos que prevén compensaciones por un evento futuro incierto —la supervivencia del que percibe las rentas o del pensionista— para ayudar al rentista o al pensionista a mantener un nivel de vida determinado, que podría verse en otro caso afectado adversamente por el hecho de su supervivencia).

(e) Discapacidad y asistencia sanitaria.

(f) Bonos de caución, bonos de fidelidad, bonos de rendimiento y bonos de aval para licitaciones (esto es, contratos que prevén compensaciones si la otra parte incumple un compromiso contractual, por ejemplo la obligación de construir un edificio).

(g) Seguro de crédito, que prevé la realización de pagos específicos para reembolsar al tenedor por una pérdida en la que incurre porque un deudor específico incumple su obligación de pago en los plazos, originales o modificados, establecidos por un instrumento de deuda. Estos contratos pueden revestir diferentes formas legales, tales como la de un aval, algunos tipos de cartas de crédito, un contrato de derivado de crédito para el caso de incumplimiento o un contrato de seguro. No obstante, aunque estos contratos cumplen la definición de contrato de seguro, también se ajustan a la de contrato de garantía financiera de la NIIF 9 y, por tanto, están dentro del alcance de las NIC 32[5] y NIIF 9, no de esta NIIF [véase el apartado (d) del párrafo 4]. Sin embargo, si el emisor de un contrato de garantía financiera hubiese manifestado previa y explícitamente que considera a tales contratos como de seguro y hubiese aplicado la contabilidad de los contratos de seguro, podrá optar entre la aplicación de las NIC 32[6] y la NIIF 9 o de esta NIIF a dichos contratos de garantía financiera.

(h) Garantías de productos. Las garantías de productos, emitidas por un tercero, que cubran los bienes vendidos por un fabricante, mayorista o minorista entran dentro del alcance de esta NIIF. No obstante, las garantías de productos emitidas directamente por el fabricante, mayorista o minorista no entran dentro de su alcance, ya que están cubiertas por la NIIF 15 y la NIC 37.

5 Cuando una entidad aplica la NIIF 7, la referencia a la NIC 32 se sustituye por una referencia a la NIIF 7.

6 Cuando una entidad aplica la NIIF 7, la referencia a la NIC 32 se sustituye por una referencia a la NIIF 7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) Seguros por vicios ocultos en los títulos de propiedad (es decir, seguros contra el descubrimiento de defectos en los títulos de propiedad de la tierra que no son aparentes cuando se suscribe el contrato de seguro). En este caso, el evento asegurado es el descubrimiento de un defecto en el título, no el defecto en sí.

(j) Asistencia en viaje (es decir, compensación, en efectivo o en especie al tenedor de la póliza por las pérdidas sufridas durante un viaje). En los párrafos B6 y B7 se han analizado algunos contratos de este tipo.

(k) Bonos de catástrofe, en los que se prevén reducciones en los pagos del principal, de los intereses o de ambos en caso de que un evento adverso específico afecte al emisor del bono (salvo en el caso de que el evento específico no cree un riesgo de seguro que sea significativo, por ejemplo si se trata del cambio en un tasa de interés o de cambio de moneda extranjera).

(l) Permutas de seguro y otros contratos que establecen pagos basados en cambios climáticos, geológicos u otras variables de tipo físico que sean específicas para una de las partes del contrato.

(m) Contratos de reaseguro.

B19 Los siguientes son ejemplos de elementos que no constituyen contratos de seguro:

(a) Contratos de inversión, que tienen la forma legal de un contrato de seguro pero que no exponen a la aseguradora a un riesgo de seguro significativo, por ejemplo los contratos de seguro de vida en que la aseguradora no soporta un riesgo de mortalidad significativo (estos contratos son instrumentos financieros distintos del seguro, o son contratos de servicios, véanse los párrafos B20 y B21).

(b) Contratos que tienen la forma legal de un seguro, pero transmiten todo el riesgo significativo de seguro al tenedor, mediante mecanismos que son directamente ejecutables y no prevén posibilidad de cancelación, por virtud de los cuales se ajustan los pagos futuros del tenedor como resultado directo de las pérdidas aseguradas, por ejemplo algunos contratos de reaseguro financiero o ciertos contratos sobre colectividades (estos contratos son instrumentos financieros distintos del seguro o son contratos de servicios, véanse los párrafos B20 y B21).

(c) Autoseguro, en otras palabras, la retención de un riesgo que podría haber estado cubierto por un seguro (en este caso no hay contrato de seguro porque no existe un acuerdo con otra parte).

(d) Contratos (como los de apuestas) que obligan a realizar pagos si ocurre un evento futuro incierto, pero no requieren, como precondición contractual, que el evento afecte de forma adversa al tenedor. No obstante, esto no impide la estipulación de un desembolso predeterminado con el fin de cuantificar la pérdida causada por eventos tales como la muerte o un accidente (véase también el párrafo B13).

(e) Derivados que exponen a una de las partes a un riesgo financiero, pero no a un riesgo de seguro, porque obligan a la misma a realizar pagos basados exclusivamente en los cambios experimentados por una o más variables como las siguientes: un tasa de interés especificada, el precio de un instrumento financiero, el precio de una materia prima cotizada, el tipo de cambio de una divisa extranjera, un índice de precios o de tipos de interés, una calificación crediticia o un índice crediticio, o bien otra variable similar, suponiendo, en el caso de las variables no financieras, que no se trate de una variable que sea específica para una de las partes del contrato (véase la NIIF 9).

(f) Una garantía relacionada con un crédito (o bien una carta de crédito, un contrato de derivado de crédito para el caso de incumplimiento o de un contrato de seguro de crédito) que requiera la realización de pagos incluso cuando el tenedor no haya incurrido en pérdidas debido a que el deudor no haya efectuado los pagos al vencimiento (véase la NIIF 9).

(g) Contratos que requieren pagos basados en variables climáticas, geológicas u otras magnitudes físicas que no son específicas para una de las partes del contrato (denominados comúnmente derivados climáticos).

(h) Bonos de catástrofe, en los que se prevean reducciones en los pagos del principal, de los intereses o de ambos, basadas en variables climáticas, geológicas u otras magnitudes físicas que no son específicas para una de las partes del contrato.

B20 Si los contratos descritos en el párrafo B19 crean activos financieros y pasivos financieros, están dentro del alcance de la NIIF 9. Entre otras cosas, esto significa que las partes del contrato utilizan lo que en ocasiones se denomina contabilidad de depósitos, que implica lo siguiente:

(a) Una de las partes reconoce la contrapartida recibida como un pasivo financiero, en lugar de como un ingreso de actividades ordinarias.

(b) La otra parte reconoce la contrapartida recibida como un activo financiero, en lugar de como un gasto.

B21 Si los contratos descritos en el párrafo B19 no crean activos financieros o pasivos financieros, se aplicará la NIIF 15. Según la NIIF 15, los ingresos de actividades ordinarias asociados se reconocen cuando (o a medida

que) una entidad satisface una obligación de desempeño transfiriendo un bien o servicio comprometido a un cliente por un importe que representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho.

Riesgo significativo de seguro

B22 Un contrato será de seguro sólo si transfiere un riesgo de seguro significativo. Los párrafos B8 a B21 tratan el riesgo de seguro. En los párrafos que siguen se analiza la evaluación de si ese riesgo de seguro es significativo.

B23 El riesgo de seguro será significativo si, y sólo si, un evento asegurado podría hacer pagar a la aseguradora prestaciones adicionales significativas en cualquier escenario, excluyendo los escenarios que no tienen carácter comercial (es decir, que no tienen un efecto perceptible sobre los aspectos económicos de la transacción). El que las prestaciones adicionales significativas se puedan producir en escenarios que tienen carácter comercial, implica que la condición de la frase anterior podría cumplirse incluso si el evento asegurado fuera extremadamente improbable, o incluso si el valor presente esperado (esto es, ponderado en función de la probabilidad) de los flujos de efectivo contingentes fuera una pequeña proporción del valor presente esperado de todos los flujos de efectivo contractuales restantes.

B24 Las prestaciones adicionales descritas en el párrafo B23 se refieren a importes que exceden a los que se habrían de pagar si no ocurriese el evento asegurado (excluyendo los escenarios que no tengan carácter comercial). Entre estos importes adicionales se incluyen los costos de tramitación de las reclamaciones y de evaluación de los mismos, pero se excluyen:

(a) La pérdida de capacidad para cobrar al tenedor del seguro por servicios futuros. Por ejemplo, en un contrato de seguro de vida vinculado a inversiones, la muerte del tenedor del seguro implica que la aseguradora no pueda prestar ya servicios de gestión de inversiones y cobrar una comisión por hacerlo. No obstante, esta pérdida económica para la aseguradora no refleja ningún riesgo de seguro, de la misma forma que el gestor de un fondo de inversión colectiva no corre con ningún riesgo de seguro en relación con la posible muerte del cliente. Por tanto, la pérdida potencial de comisiones futuras por gestión de inversiones no será relevante al evaluar cuánto riesgo de seguro se ha transferido mediante el contrato.

(b) La renuncia, en caso de muerte, de los cargos que se hubieran practicado por cancelación o rescate de la póliza. Puesto que el contrato ha hecho nacer esos cargos, la renuncia a practicar los mismos no compensa al tenedor del seguro de un riesgo preexistente. Por tanto, no son relevantes al evaluar cuánto riesgo de seguro ha sido transferido mediante el contrato.

(c) Un pago, condicionado a un evento, que no cause una pérdida significativa al tenedor de la póliza. Por ejemplo, considérese un contrato que obliga a la aseguradora a pagar un millón de unidades monetarias si un activo sufre un daño físico, que cause al tenedor una pérdida económica insignificante por valor de una unidad monetaria. En ese contrato, el tenedor transfiere a la aseguradora un riesgo insignificante de pérdida de una unidad monetaria. Al mismo tiempo, el contrato crea un riesgo, que no es de seguro, consistente en que el emisor debe pagar 999.999 unidades monetarias si ocurre el evento especificado. Puesto que el emisor no acepta un riesgo significativo procedente del tenedor, este contrato no será de seguro.

(d) Posibles recobros vía reaseguro. La aseguradora contabilizará los mismos de forma separada.

B25 La aseguradora evaluará el carácter significativo del riesgo de seguro contrato por contrato, y no por referencia a la importancia relativa con relación a los estados financieros[7] . De esta forma, el riesgo de seguro podría ser significativo incluso si hubiera una probabilidad mínima de pérdidas materiales para toda la cartera que comprenda un tipo de contratos. Esta evaluación, realizada contrato por contrato, hace más fácil la clasificación de un contrato como contrato de seguro. No obstante, si se sabe que dentro de una cartera que comprenda un tipo de contratos pequeños y relativamente homogéneos, todos ellos transfieren riesgo de seguro, la aseguradora no necesitará examinar cada contrato, dentro de dicha cartera, para acabar identificando un número reducido de ellos que no sean derivados y transfieran un riesgo de seguro insignificante.

B26 De los párrafos B23 a B25 se deduce que, si un contrato contiene una prestación por fallecimiento que excede al importe a pagar en caso de supervivencia, el contrato será un contrato de seguro salvo que la prestación adicional en caso de muerte sea insignificante (juzgada por referencia al contrato en sí, no a la cartera que comprenda todos los contratos de ese tipo). Como se ha señalado en el apartado (b) del párrafo B24, la renuncia de los cargos por cancelación o rescate en caso de producirse la muerte del tenedor no se incluirá en la evaluación si dicha renuncia no compensa al tenedor del seguro por un riesgo preexistente. De forma similar,

7 Para este propósito, los contratos celebrados simultáneamente con una sola contraparte (o contratos que serían en otro caso interdependientes) constituyen un contrato único.

un contrato de rentas donde se pagan sumas regulares para el resto de la vida del tenedor del seguro será un contrato de seguro, a no ser que el total de estos pagos vitalicios sea insignificante.

B27 El párrafo B23 hace referencia a prestaciones adicionales. Dichas prestaciones adicionales podrían incluir la obligación de pagar antes las prestaciones si el evento asegurado ocurriese anticipadamente, sin que por ello se ajustara el pago para tener en cuenta el valor del dinero en el tiempo. Un ejemplo es un seguro de vida completa por un importe fijo (en otras palabras, un seguro que prevé una prestación fija por muerte, con independencia de cuándo se produzca el deceso del tenedor de la póliza, y tiene una cobertura ilimitada en el tiempo). La muerte del tenedor es un hecho cierto, pero la fecha de la misma es incierta. La aseguradora sufrirá una pérdida en aquellos contratos en que el tenedor muera anticipadamente, incluso si no hubiera una pérdida general en la cartera correspondiente a este tipo de contratos.

B28 Si se disocian, en un contrato de seguro, el componente de depósito y el componente de seguro, el carácter significativo del riesgo de seguro transferido se evaluará únicamente con referencia al componente de seguro. El carácter significativo del riesgo de seguro transferido por un derivado implícito se evaluará únicamente con referencia a ese derivado implícito.

Cambios en el nivel de riesgo de seguro

B29 Algunos contratos no transfieren, al comienzo, ningún riesgo de seguro a la aseguradora, si bien lo transferirán en un momento posterior. Por ejemplo, considérese un contrato que prevea un rendimiento de inversión determinado, e incluya una opción para el tenedor del seguro que le permita, al vencimiento, utilizar los ingresos procedentes de dicha inversión para comprar una renta vitalicia, a los precios que habitualmente cargue la aseguradora a otros rentistas en el momento en que el tenedor ejercite la opción. Este contrato no transfiere riesgo de seguro a la aseguradora hasta que sea ejercitada la opción, puesto que la aseguradora es libre de poner precio a la renta vitalicia con un criterio que refleje el riesgo de seguro que se le va a transferir en esa fecha. No obstante, si el contrato especificase los precios de la renta vitalicia (o los criterios para establecer los mismos), transferiría el riesgo de seguro desde su comienzo.

B30 Un contrato que cumpla las condiciones para ser calificado como contrato de seguro continuará siéndolo hasta que todos los derechos y obligaciones que establezca queden extinguidos o venzan.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 5
Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las *operaciones discontinuadas*. En particular, la NIIF requiere que:

(a) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su *valor razonable* menos *los costos de venta*, así como que cese la depreciación de dichos activos; y

(b) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta se presenten de forma separada en el estado de situación financiera y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado del resultado integral.

Alcance

2 Los requerimientos de clasificación y presentación de esta NIIF se aplicarán a todos los *activos no corrientes* reconocidos[1] y a todos los *grupos de disposición* de una entidad. Los requerimientos de medición de esta NIIF se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a los grupos de activos para su disposición (establecidos en el párrafo 4), excepto a aquellos activos enumerados en el párrafo 5, que continuarán midiéndose de acuerdo con la Norma que se indica en el mismo.

3 Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* no se reclasificarán como *activos corrientes* hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que una entidad normalmente consideraría como no corrientes pero que exclusivamente se adquieren con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

4 En ocasiones, una entidad dispone de un grupo de activos, posiblemente con algunos pasivos directamente asociados, de forma conjunta y en una sola transacción. Un grupo de activos para su disposición puede ser un grupo de *unidades generadoras de efectivo*, una única unidad generadora de efectivo, o parte de una unidad generadora de efectivo[2] . El grupo puede incluir cualesquiera activos y pasivos de la entidad, incluyendo activos corrientes, pasivos corrientes y activos excluidos por el párrafo 5 de los requerimientos de medición de esta NIIF. Si un activo no corriente, dentro del alcance de los requisitos de medición de esta NIIF, formase parte de un grupo de activos para su disposición, los requerimientos de medición de esta NIIF se aplicarán al grupo como un todo, de tal forma que dicho grupo se medirá por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta. Los requerimientos de medición de activos y pasivos individuales, dentro del grupo de activos para su disposición, se establecen en los párrafos 18, 19 y 23.

5 Los criterios de medición de esta NIIF[3] no son aplicables a los siguientes activos, que quedan cubiertos por las NIIF indicadas en cada caso, independientemente de que sean activos individuales o que formen parte de un grupo de activos para su disposición:

(a) activos por impuestos diferidos (NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).

(b) activos procedentes de beneficios a los empleados (NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

(c) activos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

(d) activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.

---

1 Para activos clasificados de acuerdo con la presentación en función del grado de liquidez, los activos no corrientes son aquéllos que incluyen importes que se esperen recuperar en más de doce meses después del periodo sobre el que se informa. El párrafo 3 se aplica a la clasificación de estos activos.

2 No obstante, en cuanto se espere que los flujos de efectivo de un activo o grupo de activos surjan de la venta en lugar de su uso continuado, éstos pueden llegar a ser menos dependientes de los flujos de efectivo surgidos de otros activos, y de esta forma un grupo de activos para su disposición, que fue parte de una unidad generadora de efectivo, podría convertirse en una unidad generadora de efectivo separada.

3 Distintos de los párrafos 18 y 19, los cuales requieren que los activos en cuestión se midan de acuerdo con otras NIIF aplicables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos de venta, de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*.

(f) Derechos contractuales procedentes de contratos de seguro, definidos en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*.

5A Los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta NIIF aplicables a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios, cuando actúan como tales (mantenido para distribuir a los propietarios).

5B Esta NIIF especifica la información a revelar con respecto a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas. La información a revelar en otras NIIF no se aplicará a estos activos (o grupos de activos para su disposición) a menos que esas NIIF requieran:

(a) información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas; o

(b) información a revelar sobre la medición de activos y pasivos dentro de un grupo de activos para su disposición que no están dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NIIF 5 y dicha información a revelar no se está proporcionando en las otras notas de los estados financieros.

Para cumplir con los requerimientos generales de la NIC 1, en particular con los párrafos 15 y 125 de dicha norma, puede ser necesario revelar información adicional sobre activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas.

Clasificación de activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios

6 **Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.**

7 Para aplicar la clasificación anterior, el activo (o el grupo de activos para su disposición) debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos de activos para su disposición), y su venta debe ser *altamente probable*.

8 Para que la venta sea altamente probable, el nivel apropiado de la gerencia, debe estar comprometido con un plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición), y debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar dicho plan. Además, la venta del activo (o grupo de activos para su disposición) debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Asimismo, debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones permitidas en el párrafo 9, y además las actividades requeridas para completar el plan deberían indicar que es improbable que se realicen cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser cancelado. La probabilidad de aprobación por los accionistas (si se requiere en la jurisdicción) debe considerarse como parte de la evaluación de si la venta es altamente probable.

8A Una entidad que esté comprometida en un plan de venta, que implique la pérdida de control de una subsidiaria, clasificará todos los activos y pasivos de esa subsidiaria como mantenidos para la venta, cuando se cumplan los criterios establecidos en los párrafos 6 a 8, independientemente de que la entidad retenga después de la venta una participación no controladora en su anterior subsidiaria.

9 Existen hechos y circunstancias que podrían alargar el periodo para completar la venta más allá de un año. Una ampliación del periodo exigido para completar una venta no impide que el activo (o grupo de activos para su disposición) sea clasificado como mantenido para la venta, si el retraso viene causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, y existan evidencias suficientes de que la entidad se mantiene comprometida con su plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición). Este sería el caso en que se cumplan los criterios contenidos en el Apéndice B.

10 Las transacciones de venta incluyen las permutas de activos no corrientes por otros activos no corrientes, cuando éstas tengan carácter comercial, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

11 Cuando una entidad adquiera un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) exclusivamente con el propósito de su posterior venta, clasificará dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si se cumple el requisito de un año

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

del párrafo 8 (con las excepciones permitidas en el párrafo 9) y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en los párrafos 7 y 8, que no se cumpla en esa fecha, sea cumplido dentro de un corto periodo tras la adquisición (por lo general, en los tres meses siguientes).

12 Si se cumplen los criterios de los párrafos 7 y 8 después del final del periodo sobre el que se informa, una entidad no clasificará un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta en los estados financieros que emita. No obstante, cuando esos criterios se cumplan después del final del periodo sobre el que se informa pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, la entidad revelará en las notas la información especificada en los apartados (a), (b) y (d) del párrafo 41.

12A Cuando la entidad se comprometa a distribuir el activo (o grupo de activos para su disposición) a los propietarios, dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasificará como mantenido para distribuir a los propietarios. Para que éste sea el caso, los activos deben estar disponibles para la distribución inmediata en sus actuales condiciones, y la distribución debe ser altamente probable. Para que la distribución sea altamente probable, deben haberse iniciado las actividades para completar la distribución y debe esperarse que estén completadas en un año a partir de la fecha de clasificación. Las actividades requeridas para completar la distribución deberían indicar que es improbable que puedan realizarse cambios significativos en la distribución o que ésta pueda cancelarse. La probabilidad de aprobación por los accionistas (si es requerido por la jurisdicción) deberá considerarse como parte de la evaluación de si la distribución es altamente probable.

Activos no corrientes que van a ser abandonados

13 Una entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o a un grupo de activos para su disposición) que vaya a ser abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de activos para su disposición que va a ser abandonado cumpliese los criterios de los apartados (a) a (c) del párrafo 32, la entidad presentará los resultados y flujos de efectivo del grupo de activos para su disposición como una operación discontinuada, de acuerdo con los párrafos 33 y 34, en la fecha en que deja de utilizarlo. Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a ser abandonados comprenderán tanto activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a utilizarse hasta el final de su vida económica, como activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a cerrarse definitivamente en lugar de ser vendidos.

14 La entidad no contabilizará un activo no corriente, que vaya a estar temporalmente fuera de uso, como si hubiera sido abandonado.

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta

Medición de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición)

15 Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

15A Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución[4].

16 Si un activo (o grupo de activos para su disposición) adquirido recientemente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (véase el párrafo 11), la aplicación del párrafo 15 conducirá a que el activo (o grupo de activos para su disposición) se mida, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros si no se hubiese clasificado de esta manera (por ejemplo, el costo) y su valor razonable menos los costos de venta. En consecuencia, si el activo (o grupo de activos para su disposición) se hubiera adquirido como parte de una combinación de negocios, se medirá por su valor razonable menos los costos de venta.

4 Los costos de distribución son los costos incrementales directamente atribuibles a éste, excluyendo los costos financieros y el gasto por impuestos a las ganancias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

17 Cuando se espere que la venta se produzca más allá del periodo de un año, la entidad medirá los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en el estado de resultados como un costo financiero.

18 Inmediatamente antes de la clasificación inicial del activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, el importe en libros del activo (o de todos los activos y pasivos del grupo) se medirá de acuerdo con las NIIF que sean de aplicación.

19 Al proceder a medir un grupo de activos para su disposición con posterioridad al reconocimiento inicial, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no entren dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta NIIF, pero que estén incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se determinará de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de volver a medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición.

Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro

20 La entidad reconocerá una pérdida por deterioro debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo de activos para su disposición) hasta el valor razonable menos los costos de venta, siempre que no se haya reconocido según el párrafo 19.

21 La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

22 La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un grupo de activos para su disposición:

(a) en la medida que no haya sido reconocido de acuerdo con el párrafo 19; pero

(b) no por encima de la pérdida por deterioro de valor acumulada que ha sido reconocida, de acuerdo con esta NIIF o con anterioridad de acuerdo con la NIC 36, sobre los activos no corrientes que están dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta NIIF.

23 La pérdida por deterioro de valor (o cualquier ganancia posterior) reconocida para un grupo de activos para su disposición reducirá (o incrementará) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo que estén dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta NIIF, en el orden de asignación establecido en los párrafos 104(a) y (b) y 122 de la NIC 36 (revisada en 2004).

24 La pérdida o ganancia no reconocida previamente a la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), se reconocerá en la fecha en el que se produzca su baja en cuentas. Los requerimientos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en:

(a) los párrafos 67 a 72 de la NIC 16 (revisada en 2003) para las propiedades, planta y equipo, y

(b) los párrafos 112 a 117 de la NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004) para este tipo de activos.

25 La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

Cambios en un plan de venta o en un plan de distribución a los propietarios

26 Si una entidad ha clasificado un activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o como mantenido para su distribución a los propietarios, pero dejan de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 (para el mantenido para la venta) o del párrafo 12A (para el mantenido para su distribución a los propietarios), la entidad dejará de clasificar el activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o mantenido para su distribución a los propietarios (respectivamente). En estos casos, una entidad seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio excepto cuando aplique el párrafo 26A.

26A Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para la distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para la distribución a los propietarios a mantenido para la venta, el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan de disposición original. La entidad:

(a) No seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de disposición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos del párrafo 15 (si se reclasifica como mantenido para la venta) o 15A (si se reclasifica como mantenido para la distribución a los propietarios) y reconocerá cualquier reducción o incremento en el valor razonable menos los costos de venta/costos de distribución del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos de los párrafos 20 a 25.

(c) No cambiará la fecha de clasificación de acuerdo con los párrafos 8 y 12A. Esto no impide una ampliación del periodo requerido para completar una venta o una distribución a los propietarios si se cumplen las condiciones del párrafo 9.

27 La entidad medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios (o que deje de formar parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios) al menor de:

(a) su importe en libros antes de que el activo (o grupo de activos para su disposición) fuera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el activo (o grupo de activos para su disposición) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios, y

(b) su *importe recuperable* en la fecha de la decisión posterior de no venderlo o distribuirlo[5] .

28 La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente, que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o para la distribución a los propietarios en el resultado del periodo[6] , dentro de los resultados de las operaciones continuadas, en el periodo en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 o 12A. Si el grupo de activos para su disposición o activo no corriente que deja de ser clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios es una subsidiaria, operación conjunta, negocio conjunto, asociada o parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada, se modificarán, en consecuencia, los estados financieros de los periodos desde la clasificación como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida del estado del resultado integral utilizada para presentar la pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

29 Si una entidad retirase un determinado activo individual o un pasivo, de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, los restantes activos y pasivos del grupo continuarán midiéndose como un grupo de activos para su disposición sólo si éste cumpliese los requisitos establecidos en los párrafos 7 a 9. Si una entidad retira un activo o pasivo individual de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la distribución a los propietarios, los restantes activos y pasivos del grupo de activos para su disposición a distribuir continuarán midiéndose como un grupo solo si éste cumpliese los criterios establecidos en el párrafo 12A. En otro caso, los restantes activos no corrientes del grupo que individualmente cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (o como mantenidos para la distribución a los propietarios) se medirán individualmente por el menor valor entre sus importes en libros y su valor razonable menos los costos de venta (o costos de distribución) en esa fecha. Cualquier activo no corriente que no cumpla los criterios de mantenido para la venta dejará de ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con el párrafo 26. Cualquier activo no corriente que no cumpla los criterios de mantenido para la distribución a los propietarios dejará de ser clasificado como tal, de acuerdo con el párrafo 26.

Presentación e información a revelar

30 Una entidad presentará y revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).

Presentación de operaciones discontinuadas

31 Un *componente de una entidad* comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información

5 Si el activo no corriente es parte de la unidad generadora de efectivo, su importe recuperable es el importe en libros que habría sido reconocido tras la distribución de cualquier pérdida por deterioro del valor surgida en dicha unidad generadora de efectivo de acuerdo con la NIC 36.

6 A menos que el activo sea una propiedad, planta o equipo o un activo intangible, que hubiera sido revaluado de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38 antes de su clasificación como mantenido para la venta, en cuyo caso el ajuste se tratará como un incremento o decremento procedente de la revaluación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

financiera. En otras palabras, un componente de una entidad habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

32 Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

(a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;

(b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

33 Una entidad revelará:

(a) En el estado del resultado integral, un importe único que comprenda el total de:

(i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas y

(ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

(b) Un desglose del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:

(i) los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;

(ii) el gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado, como requiere el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12.

(iii) el resultado que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la disposición de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada; y

(iv) el gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado, como requiere el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12.

Este desglose podría presentarse en las notas o en el estado del resultado integral. Si se presentase en el estado del resultado integral, se hará en una sección identificada como relativa a las operaciones discontinuadas, esto es, de forma separada de las operaciones que continúen. El desglose no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta (véase el párrafo 11).

(c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Esta información a revelar podría presentarse en las notas o en los estados financieros. Esta información a revelar no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias adquiridas recientemente, y cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta (véase el párrafo 11).

(d) El importe de ingresos por operaciones que continúan y de operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la controladora. Estas informaciones a revelar podrían presentarse en las notas o en el estado del resultado integral.

33A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado separado como se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), en dicho estado separado se presentará una sección identificada como relacionada con operaciones discontinuadas.

34 Una entidad presentará la información a revelar del párrafo 33 para todos los periodos anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de forma que la información a revelar para esos periodos se refiera a todas las operaciones que tienen el carácter de discontinuadas al final del periodo sobre el que se informa del último periodo presentado.

35 Los ajustes que se efectúen en el periodo corriente a los importes presentados previamente, que se refieran a las operaciones discontinuadas y estén directamente relacionados con la disposición de las mismas en un periodo anterior, se clasificarán de forma separada dentro de la información correspondiente a dichas operaciones discontinuadas. Se revelará la naturaleza e importe de tales ajustes. Ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes son:

(a) La resolución de incertidumbres derivadas de las condiciones de una disposición, tales como la resolución de los ajustes al precio de compra y las indemnizaciones pactadas con el comprador.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) La resolución de incertidumbres que surjan de y estén directamente relacionadas con la operación del componente antes de su disposición, como las obligaciones medioambientales y de garantía que hayan sido retenidas por el vendedor.

(c) La cancelación de las obligaciones derivadas de un plan de beneficios a los empleados, siempre que la cancelación esté directamente relacionada con la transacción disposición.

36 Si la entidad dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de operación relativos al componente que se hayan presentado previamente como procedentes de operaciones discontinuadas, de acuerdo con los párrafos 33 a 35, se reclasificarán e incluirán en los resultados de las operaciones que continúan, para todos los periodos sobre los que se presente información. Se mencionará expresamente que los importes relativos a los periodos anteriores han sido objeto de una nueva presentación.

36A Una entidad que esté comprometida con un plan de venta, que implique la pérdida de control de una subsidiaria, revelará la información requerida en los párrafos 33 a 36, cuando la subsidiaria sea un grupo de activos para su disposición que cumpla la definición de una operación discontinuada de acuerdo con el párrafo 32.

Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones que continúan

37 Cualquier ganancia o pérdida que surja de volver a medir un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado como mantenido para la venta, que no cumpla la definición de operación discontinuada, se incluirá en el resultado de las operaciones que continúan.

Presentación de un activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta

38 Una entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta como los activos correspondientes a un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se presentarán en el estado de situación financiera de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, salvo la excepción permitida en el párrafo 39. Una entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos o de los gastos que se hayan reconocido en otro resultado integral y se refieran a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

39 Si el grupo de activos para su disposición es una subsidiaria adquirida recientemente, que cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11), no se requiere revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.

40 Una entidad no reclasificará ni presentará de nuevo importes ya presentados de activos no corrientes, o de activos y pasivos de grupos de activos para su disposición, que hayan estado clasificados como mantenidos para la venta en el estado de situación financiera en periodos anteriores, a fin de reflejar la misma clasificación que se les haya dado en el estado de situación financiera del último periodo presentado.

Información a revelar adicional

41 La entidad revelará en las notas la siguiente información, referida al periodo en el cual el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:

(a) una descripción del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición);

(b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición;

(c) la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presentase de forma separada en el estado del resultado integral, la partida de dicha cuenta donde se incluya ese resultado;

(d) si fuera aplicable, el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

42 Si se hubiesen aplicado el párrafo 26 o el 29, la entidad revelará, en el periodo en el que se decida cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), una descripción de los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las operaciones, tanto para dicho periodo como para cualquier periodo anterior sobre el que se presente información.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Disposiciones transitorias

43 La NIIF será aplicada de forma prospectiva a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras la entrada en vigor de la NIIF. La entidad puede aplicar los requerimientos de esta NIIF a todos los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificadas como discontinuada, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la NIIF, siempre que las valoraciones y demás información necesaria para aplicar la NIIF, sea obtenida en la fecha en que se cumplieron los mencionados criterios.

Fecha de vigencia

44 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase la NIIF para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

44A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 3 y 38, y añadió el párrafo 33A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

44B La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008) añadió el párrafo 33(d). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos. La modificación se aplicará de forma retroactiva.

44C Los párrafos 8A y 36A se añadieron mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Sin embargo, una entidad no aplicará las modificaciones en los periodos anuales que comiencen antes del 1 de julio de 2009 a menos que aplique también la NIC 27 (modificada en enero de 2008). Si una entidad aplicase estas modificaciones antes del 1 de julio de 2009, revelará este hecho. Una entidad aplicará las modificaciones de forma prospectiva desde la fecha en que aplicó por primera vez la NIIF 5, sujeta a las disposiciones transitorias establecidas en el párrafo 45 de la NIC 27 (modificada en enero de 2008).

44D La CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo* emitida en noviembre de 2008 añadió los párrafos 5A, 12A y 15A y modificó el párrafo 8. Esas modificaciones se aplicarán de forma prospectiva a los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) que se clasifiquen como mantenidos para distribuir a los propietarios en periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. No se permite la aplicación retroactiva. Se permite su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase las modificaciones a periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2009, revelará este hecho y también aplicará la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008), la NIC 27 (modificada en enero de 2008) y la CINIIF 17.

44E El párrafo 5B fue añadido por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

44F [Eliminado]

44G La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 28. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 11.

44H La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del Apéndice A. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

44I *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 33A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

44J [Eliminado]

44K La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó los párrafos 44F y 44J. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

44L *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 26 a 29 y añadió el párrafo 26A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva de acuerdo con la NIC

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* a los cambios en un método de disposición que tengan lugar en periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 35

45 Esta NIIF reemplaza a la NIC 35 *Operaciones en Discontinuación.*

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

activo corriente

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

(a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;

(b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

(c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o

(d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

activo no corriente

Un activo que no cumple la definición de **activo corriente**.

altamente probable

Con una **probabilidad** significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.

componente de la entidad

Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera.

compromiso firme de compra

Un acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general es exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y (b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea **altamente probable.**

costos de venta

Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o **grupo de activos para su disposición**), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.

grupo de activos para su disposición

Un grupo de activos del que se va a disponer, ya sea por venta o por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción. El grupo incluirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, si el grupo es una **unidad generadora de efectivo** a la que se haya atribuido la plusvalía de acuerdo con los requisitos de los párrafos 80 a 87 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (según la revisión de 2004) o bien si se trata de una operación dentro de esa unidad generadora de efectivo.

importe recuperable

El mayor entre el **valor razonable** menos los **costos de venta** de un activo y su **valor en uso**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

operación discontinuada	Un **componente de la entidad** que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta y: (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.
probable	Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario.
unidad generadora de efectivo	El grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
valor en uso	El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.
valor razonable	*Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Suplemento de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Extensión del periodo requerido para completar una venta

B1 Como se recoge en el párrafo 9, una ampliación del periodo requerido para completar una venta no impide que un activo (o grupo de activos para su disposición) se clasifique como mantenido para la venta, si el retraso está causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad y existen evidencias suficientes de que la entidad sigue comprometida con su plan de venta del activo (o grupo de activos para su disposición). En consecuencia, se eximirá a la entidad de aplicar el requisito de un año, establecido en el párrafo 8, en las siguientes situaciones en las cuales se pongan de manifiesto estos hechos o circunstancias:

(a) En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), exista una expectativa razonable de que otros terceros (distintos del comprador) impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) que ampliarán el periodo necesario para completar la venta, y:

(i) las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el *compromiso firme de compra*; y

(ii) sea altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.

(b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado previamente como mantenido para la venta, que extenderán el periodo exigido para completar la venta, y:

(i) han sido tomadas a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones impuestas; y

(ii) se espera una resolución favorable de los factores que originan el retraso.

(c) Durante el periodo inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese periodo, y:

(i) durante el periodo inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias,

(ii) los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) están siendo comercializados de forma activa a un precio razonable, dado el cambio en las circunstancias; y

(iii) se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 7 y 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 6
Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la *exploración y evaluación de recursos minerales*.

2 En particular, la NIIF requiere:

(a) mejoras limitadas en las prácticas contables existentes para los desembolsos por *exploración y evaluación*;

(b) que las entidades que reconozcan *activos para exploración y evaluación* realicen una comprobación de su deterioro del valor de acuerdo con esta NIIF, y midan cualquier deterioro de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*;

(c) revelar información que identifique y explique los importes que en los estados financieros de la entidad surjan de la exploración y evaluación de recursos minerales, y que ayude a los usuarios de esos estados financieros a comprender el importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros de los activos para exploración y evaluación que se hayan reconocido.

Alcance

3 Una entidad aplicará esta NIIF a los desembolsos por exploración y evaluación en los que incurra.

4 La NIIF no aborda otros aspectos relativos a la contabilización de las entidades dedicadas a la exploración y evaluación de recursos minerales.

5 Una entidad no aplicará la NIIF a los desembolsos en que haya incurrido:

(a) antes de la exploración y evaluación de los recursos minerales, tales como desembolsos incurridos antes de obtener el derecho legal de explorar un área determinada;

(b) después de que sean demostrables la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Reconocimiento de activos para exploración y evaluación

Exención temporal relativa a los párrafos 11 y 12 de la NIC 8

6 Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca activos para exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

7 Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 establecen las fuentes de la jerarquía normativa, así como las guías que la dirección está obligada a considerar al desarrollar una política contable para una partida, cuando ninguna NIIF sea aplicable específicamente. Supeditado a lo dispuesto en los párrafos 9 y 10 siguientes, esta NIIF exime a una entidad de aplicar esos párrafos a sus políticas contables para el reconocimiento y la medición de los activos para exploración y evaluación.

Medición de activos para exploración y evaluación

Medición en el momento del reconocimiento

8 **Los activos para exploración y evaluación se medirán por su costo.**

Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación

9 La entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente. Al establecer esta política, una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de

recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

(a) adquisición de derechos de exploración;

(b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;

(c) perforaciones exploratorias;

(d) excavaciones de zanjas y trincheras;

(e) toma de muestras; y

(f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

10 Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. El *Marco Conceptual para la Información Financiera* y la NIC 38 *Activos Intangibles* suministran guías sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.

11 De acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, una entidad reconocerá cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado periodo como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales.

Medición posterior al reconocimiento

12 Después del reconocimiento, la entidad aplicará el modelo del costo o el modelo de la revaluación a los activos para exploración y evaluación. Si se aplicase el modelo de la revaluación (ya sea el modelo de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o el modelo de la NIC 38), se hará de forma congruente con la clasificación de esos activos (véase el párrafo 15).

Cambios en las políticas contables

13 **Una entidad puede cambiar las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación si el cambio hace que los estados financieros sean más relevantes a los efectos de toma de decisiones económicas por los usuarios sin mermar su fiabilidad, o si los hace más fiables y no disminuye su relevancia para la adopción de decisiones. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios de la NIC 8.**

14 Para justificar cambios en las políticas contables aplicadas a los desembolsos por exploración y evaluación, una entidad demostrará que el cambio aproxima sus estados financieros a los criterios de la NIC 8, sin que sea necesario que el cambio en cuestión cumpla por completo con esos criterios.

Presentación

Clasificación de activos para exploración y evaluación

15 Una entidad clasificará los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicará la clasificación de forma coherente.

16 Algunos activos para exploración y evaluación se tratan como intangibles (por ejemplo, los derechos de perforación), mientras que otros son tangibles (por ejemplo, vehículos y equipos de perforación). En la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible. Sin embargo, el uso de un activo tangible para desarrollar un activo intangible no transforma a dicho activo tangible en intangible.

Reclasificación de los activos para exploración y evaluación

17 Un activo para exploración y evaluación dejará de ser clasificado como tal cuando la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral sean demostrables. Antes de proceder a la reclasificación, se evaluará el deterioro de los activos para exploración y evaluación, debiéndose reconocer cualquier pérdida por deterioro de su valor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Deterioro del valor

Reconocimiento y medición

18 **Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros excede el importe recuperable, una entidad medirá, presentará y revelará cualquier pérdida por deterioro del valor resultante de acuerdo con la NIC 36, excepto por lo dispuesto en el párrafo 21 siguiente.**

19 Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 20 de esta NIIF en lugar de los párrafos 8 a 17 de la NIC 36. El párrafo 20 emplea el término "activos", pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una unidad generadora de efectivo.

20 Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

(a) El término durante el que la entidad tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el período, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado.

(b) No se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica.

(c) La exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma.

(d) Existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

En cualquiera de estos casos, o en casos similares, la entidad comprobará el deterioro del valor de acuerdo con la NIC 36. Cualquier pérdida por deterioro se reconocerá como un gasto de acuerdo con la NIC 36.

Especificación del nivel al que se evalúa el deterioro de los activos para exploración y evaluación

21 **Una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor. Ninguna unidad generadora de efectivo o grupo de unidades a las que se impute un activo de exploración y evaluación podrá ser mayor que un segmento de operación determinado de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación.***

22 El nivel identificado por la entidad, a los efectos de comprobar si el valor de los activos para exploración y evaluación se ha deteriorado, puede comprender una o más unidades generadoras de efectivo.

Información a revelar

23 **Una entidad revelará la información que permita identificar y explicar los importes reconocidos en sus estados financieros que procedan de la exploración y evaluación de recursos minerales.**

24 Para cumplir lo dispuesto en el párrafo 23, una entidad revelará:

(a) Las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, incluyendo el reconocimiento de activos por exploración y evaluación.

(b) Los importes de los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los flujos de efectivo por actividades de operación e inversión, surgidos de la exploración y evaluación de recursos minerales.

25 La entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase de activos separada y revelará la información requerida por la NIC 16 o la NIC 38, según cómo haya clasificado los activos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fecha de vigencia

26 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase la NIIF para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2006, revelará este hecho.

26A *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitida en 2018 modificó el párrafo 10 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la NIIF 6 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la NIIF 6 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Disposiciones transitorias

27 Si fuera impracticable aplicar un requerimiento concreto del párrafo 18 a la información comparativa que se refiera a períodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2006, la entidad revelará este hecho. En la NIC 8 se explica el significado del término "impracticable".

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

activos para exploración y evaluación	**Desembolsos relacionados con la exploración y evaluación** reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad.
desembolsos relacionados con la exploración y evaluación	Desembolsos efectuados por una entidad en relación con la **exploración y evaluación de recursos minerales** antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.
exploración y evaluación de recursos minerales	La búsqueda de recursos minerales, que incluye minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 7
Instrumentos Financieros: Información a Revelar

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es requerir a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar:

(a) la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y

(b) la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el periodo y lo esté al final del periodo sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

2 Los principios contenidos en esta NIIF complementan a los de reconocimiento, medición y presentación de los activos financieros y los pasivos financieros de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.*

Alcance

3 Esta NIIF deberá aplicarse por todas las entidades, a todo tipo de instrumentos financieros, excepto a:

(a) Aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* o NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. No obstante, en algunos casos la NIIF 10, la NIC 27 o la NIC 28 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto aplicando la NIIF 9; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta NIIF y, para aquellas medidas a valor razonable, los requerimientos de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Las entidades aplicarán también esta NIIF a todos los derivados vinculados a las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, a menos que el derivado cumpla la definición de un instrumento de patrimonio de la NIC 32.

(b) Los derechos y obligaciones de los empleadores surgidos por los planes de beneficios a los empleados a los que se les aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

(c) [eliminado]

(d) los contratos de seguro, según se definen en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. No obstante, esta NIIF se aplicará a los derivados implícitos en contratos de seguro, siempre que la NIIF 9 requiera que la entidad los contabilice por separado. Además, un emisor aplicará esta NIIF a los *contratos de garantía financiera* si aplica la NIIF 9 en el reconocimiento y medición de esos contratos, pero aplicará la NIIF 4 si decidiese, de acuerdo con el apartado (d) del párrafo 4 de la NIIF 4, aplicar dicha NIIF 4 para su reconocimiento y medición.

(e) Los instrumentos financieros, contratos y obligaciones que surjan de transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, excepto que esta NIIF se aplique a contratos dentro del alcance de la NIIF 9.

(f) Instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

4 Esta NIIF se aplicará tanto a los instrumentos financieros que se reconozcan contablemente como a los que no se reconozcan. Los instrumentos financieros reconocidos comprenden activos financieros y pasivos financieros que estén dentro del alcance de la NIIF 9. Los instrumentos financieros no reconocidos comprenden algunos instrumentos financieros que, aunque están fuera del alcance de la NIIF 9, entran dentro del alcance de esta NIIF.

5 Esta NIIF se aplicará a los contratos de compra o venta de una partida no financiera que esté dentro del alcance de la NIIF 9.

5A Los requerimientos de información a revelar sobre riesgo crediticio de los párrafos 35A a 35N se aplicarán a los derechos que la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* especifica que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 9, a efectos del reconocimiento de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor. Las referencias en estos párrafos a activos financieros o pasivos financieros incluirán esos derechos a menos que se especifique otra cosa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Clases de instrumentos financieros y nivel de información

6 Cuando esta NIIF requiera que la información se suministre por clases de instrumentos financieros, una entidad los agrupará en clases que sean apropiadas según la naturaleza de la información a revelar y que tengan en cuenta las características de dichos instrumentos financieros. Una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en las partidas del estado de situación financiera.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento

7 **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.**

Estado de situación financiera

Categorías de activos financieros y pasivos financieros

8 Se revelarán, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, los importes en libros de cada una de las siguientes categorías definidas en la NIIF 9:

(a) Activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9, y (ii) los medidos obligatoriamente al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9.

(b) a (d) [eliminado]

(e) Pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9, y (ii) los que cumplan la definición de mantenido para negociar de la NIIF 9.

(f) Activos financieros medidos al costo amortizado.

(g) Pasivos financieros medidos al costo amortizado.

(h) Activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral, mostrando por separado (i) los activos financieros que se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9; e (ii) inversiones en instrumentos de patrimonio designados como tales en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9.

Activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados

9 Si la entidad ha designado un activo financiero (o grupo de activos financieros) como medido al valor razonable con cambios en resultados que en otro caso se mediría a valor razonable con cambios en otro resultado integral o al costo amortizado, revelará:

(a) El máximo nivel de exposición al *riesgo de crédito* [véase el apartado (a) del párrafo 36] del activo financiero (o del grupo de activos financieros) al final del periodo de presentación.

(b) El importe por el que se mitiga dicho máximo nivel de exposición al riesgo crediticio mediante el uso de derivados de crédito o instrumentos similares [véase el párrafo 36(b)].

(c) El importe de la variación, durante el período y la acumulada, del valor razonable del activo financiero (o del grupo de activos financieros) que sea atribuible a las variaciones en el riesgo de crédito del activo financiero, determinado como:

(i) el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a *riesgo de mercado*; o

(ii) el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del activo.

Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés (de referencia) observada, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) El importe de la variación del valor razonable de cualesquiera derivados de crédito o instrumentos similares vinculados, durante el período y la acumulada desde que el activo financiero se hubiera designado.

10 Si la entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 y se requiere que presente los efectos de cambios en ese riesgo de crédito del pasivo en otro resultado integral (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9), revelará:

(a) El importe del cambio, de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito de ese pasivo (véase los párrafos B5.7.13 a B5.7.20 de la NIIF 9 donde encontrar guías para determinar los efectos de cambios en el riesgo de crédito del pasivo).

(b) La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

(c) Cualquier transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro de patrimonio durante el periodo incluyendo la razón para estas transferencias.

(d) Si un pasivo se da de baja en cuentas durante el periodo, el importe (si lo hubiera) presentado en otro resultado integral que se produjo en el momento de la baja en cuentas.

10A Si una entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 y se requiere que presente todos los cambios en el valor razonable de ese pasivo (incluyendo los efectos de cambios en el riesgo de crédito del pasivo) en el resultado del periodo (véase los párrafos 5.7.7 y 5.7.8 de la NIIF 9), revelará:

(a) el importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo (véase los párrafos B5.7.13 a B5.7.20 de la NIIF 9 donde encontrar guías para determinar los efectos de cambios en el riesgo crediticio de pasivo); y

(b) La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

11 La entidad revelará también:

(a) Una descripción detallada de los métodos utilizados para cumplir con los requerimientos de los párrafos 9(c), 10(a) y 10A(a) y el párrafo 5.7.7(a) de la NIIF 9, incluyendo una explicación de la razón por la que el método es apropiado.

(b) Si la entidad creyese que la información a revelar facilitada en el estado de situación financiera o en las notas para cumplir con los requerimientos en los párrafos 9(c), 10(a) o 10A(a) o el párrafo 5.7.7(a) de la NIIF 9 no representa fielmente la variación del valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito, las razones por las que ha llegado a esta conclusión y los factores que cree que son relevantes.

(c) Una descripción detallada de la metodología o metodologías utilizadas para determinar si presentar los efectos de cambios en un riesgo de crédito de pasivo en otro resultado integral crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado del periodo (véanse los párrafos 5.7.7 y 5.7.8 de la NIIF 9). Si se requiere que una entidad presente los efectos de cambios en un riesgo de crédito de pasivo en el resultado del periodo (véase el párrafo 5.7.8 de la NIIF 9), la información a revelar debe incluir una descripción detallada de la relación económica descrita en el párrafo B5.7.6 de la NIIF 9.

Inversiones en instrumentos de patrimonio designados al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9

11A Si una entidad ha designado inversiones en instrumentos de patrimonio a medir a valor razonable con cambios en otro resultado integral, conforme permite el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9, revelará:

(a) Qué inversiones en instrumentos de patrimonio se han designado para que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral.

(b) Las razones para utilizar esta presentación alternativa.

(c) El valor razonable de cada una de estas inversiones al final del periodo de presentación.

(d) Los dividendos reconocidos durante el periodo, mostrando por separado los relacionados con inversiones dadas de baja en cuentas durante el periodo de presentación y las relacionadas con inversiones mantenidas al final del periodo de presentación.

(e) Cualquier transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro de patrimonio durante el periodo incluyendo la razón para estas transferencias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

11B Si una entidad da de baja en cuentas inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral durante el periodo de presentación, revelará:

(a) Las razones para disponer de las inversiones.

(b) El valor razonable de la inversión en la fecha de baja en cuentas.

(c) La ganancia o pérdida acumulada en el momento de la disposición.

Reclasificación

12 y 12A [Eliminado]

12B Una entidad revelará si, en los periodos sobre los que se informa actual o anteriores, se ha reclasificado cualquier activo financiero de acuerdo con el párrafo 4.4.1 de la NIIF 9. Para cada uno de estos sucesos, una entidad revelará:

(a) La fecha de reclasificación.

(b) Una explicación detallada del cambio en el modelo de negocio y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad.

(c) El importe reclasificado a cada una de esas categorías o fuera de éstas.

12C Para cada periodo de presentación siguiente a la reclasificación hasta la baja en cuentas, una entidad revelará los activos reclasificados desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados, de forma que se midan al costo amortizado o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.4.1 de la NIIF 9:

(a) la tasa de interés efectiva determinada en la fecha de la reclasificación; y

(b) los ingresos por intereses reconocidos.

12D Si, desde su última fecha de presentación, una entidad ha reclasificado activos financieros desde la categoría de valor razonable con cambios en otro resultado integral, de forma que se miden al costo amortizado, o desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados, de forma que se miden al costo amortizado o a valor razonable con cambios en otro resultado integral, revelará:

(a) el valor razonable de los activos financieros al final del periodo de presentación; y

(b) la ganancia o pérdida del valor razonable que tendría que haber sido reconocida en el resultado del periodo o en otro resultado integral durante el periodo de presentación si los activos financieros no se hubieran reclasificado.

13 [Eliminado]

Compensación de activos financieros y pasivos financieros

13A La información a revelar de los párrafos 13B a 13E amplía los otros requerimientos de información a revelar de esta NIIF y se requiere para todos los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32. Esta información a revelar también se aplica a los instrumentos financieros reconocidos que están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar, independientemente de si se compensan de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32.

13B Una entidad revelará información para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar el efecto o efecto potencial de los acuerdos de compensación sobre la situación financiera de la entidad. Esto incluye el efecto o efecto potencial de los derechos de compensación asociados con los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos de la entidad que quedan dentro del alcance del párrafo 13A.

13C Para cumplir el objetivo del párrafo 13B, una entidad revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la siguiente información cuantitativa de forma separada para los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos que quedan dentro del alcance del párrafo 13A:

(a) los importes brutos de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos;

(b) los importes que están compensados de acuerdo con los criterios del párrafo 42 de la NIC 32, cuando determinen los importes netos presentados en el estado de situación financiera;

(c) los importes netos presentados en el estado de situación financiera;

(d) los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no están incluidos de otra forma en el párrafo 13C(b), incluyendo:

(i) los importes relativos a instrumentos financieros reconocidos que no cumplen alguno o todos los criterios de compensación del párrafo 42 de la NIC 32; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) los importes relativos a garantías financieras (incluyendo garantías colaterales de efectivo); y

(e) el importe neto después de deducir los importes de (d) de los importes de (c) anteriores.

La información requerida por este párrafo se presentará en formato de tabla, de forma separada para los activos financieros y pasivos financieros, a menos que sea más apropiado otro formato.

13D El importe total revelado de acuerdo con el párrafo 13C(d) para un instrumento se limitará al importe del párrafo 13C(c) para ese instrumento.

13E Una entidad incluirá una descripción en la información a revelar de los derechos de compensación asociados con los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos de la entidad sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares que se revelan de acuerdo con el párrafo 13C(d), incluyendo la naturaleza de esos derechos.

13F Si la información requerida por los párrafos 13B a 13E se revela en más de una nota a los estados financieros, una entidad hará referencias cruzadas entre esas notas.

Garantía colateral

14 Una entidad revelará:

(a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía colateral de pasivos o pasivos contingentes, incluyendo los importes que hayan sido reclasificados de acuerdo con el párrafo 3.2.23(a) de la NIIF 9; y

(b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

15 Cuando una entidad haya recibido una garantía colateral (consistente en activos financieros o no financieros) y esté autorizada a venderla o a pignorarla sin que se haya producido un incumplimiento por parte del propietario de la garantía, revelará:

(a) el valor razonable de la garantía colateral poseída;

(b) el valor razonable de la garantía colateral vendida o nuevamente pignorada, y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y

(c) los plazos y condiciones asociadas a la utilización de la garantía colateral.

Cuenta correctora para pérdidas crediticias

16 [Eliminado]

16A El importe en libros de los activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 no se reduce por una corrección de valor por pérdidas y una entidad no presentará la corrección de valor por pérdidas de forma separada en el estado de situación financiera como una reducción del importe en libros del activo financiero. Sin embargo, una entidad revelará la corrección de valor por pérdidas en las notas a los estados financieros.

Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos

17 Cuando una entidad haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio (véase el párrafo 28 de la NIC 32), y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), informará la existencia de esas características.

Incumplimientos y otras infracciones

18 Para los *préstamos por pagar* reconocidos al final del periodo sobre el que se informa, una entidad revelará:

(a) detalles de los incumplimientos durante el período que se refieran al principal, a los intereses, a los fondos de amortización para cancelación de deudas o a las condiciones de rescate relativas a esos préstamos por pagar;

(b) el importe en libros de los préstamos por pagar que estén impagados al final del periodo sobre el que se informa; y

(c) si el incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

19 Si durante el período se hubieran producido infracciones de las condiciones del acuerdo de préstamo, distintas de las descritas en el párrafo 18, y que autoricen al prestamista a reclamar el correspondiente pago, una entidad incluirá la misma información requerida en el párrafo 18 (a menos que, al final del periodo sobre el que se informa o antes, las infracciones se hubieran corregido o las condiciones del préstamo se hubieran renegociado).

Estado del resultado integral

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

20 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas:

(a) ganancias o pérdidas netas por:

(i) Activos financieros o pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, mostrando de forma separada las correspondientes a los activos financieros o pasivos financieros designados como tales en el momento del reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9, y las de los activos financieros o pasivos financieros que se hayan medido obligatoriamente al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9 (por ejemplo pasivos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9). Para activos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados, una entidad mostrará por separado el importe de ganancias o pérdidas reconocidas en otro resultado integral y el importe reconocido en el resultado del periodo.

(ii) a (iv) [eliminado]

(v) Pasivos financieros medidos al costo amortizado.

(vi) Activos financieros medidos al costo amortizado.

(vii) Inversiones en instrumentos de patrimonio designados al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9.

(viii) Activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9, mostrando por separado el importe de ganancias o pérdidas reconocido en otro resultado integral durante el periodo y el importe reclasificado en el momento de la baja en cuentas desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo.

(b) Los ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) para activos financieros que se miden al costo amortizado o que se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 (mostrando estos importes por separado); o pasivos financieros que no están medidos al valor razonable con cambios en resultados.

(c) Ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:

(i) activos financieros y pasivos financieros que no están al valor razonable con cambios en resultados; y

(ii) actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro u otras instituciones.

(d) [eliminado]

(e) [eliminado]

20A Una entidad revelará un desglose de la ganancia o pérdida reconocida en el estado del resultado integral que surge de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado, mostrando por separado las ganancias y pérdidas surgidas de la baja en cuentas de dichos activos financieros. Esta información a revelar incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Otra información a revelar

Políticas contables

21 De acuerdo con el párrafo 117 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) una entidad revelará sus políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizada al elaborar los estados financieros, así como las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Contabilidad de coberturas

21A Una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 21B a 24F a las exposiciones de riesgo que una entidad cubra y para las cuales opte por aplicar la contabilidad de coberturas. La información a revelar de la contabilidad de coberturas proporcionará información sobre:

(a) la estrategia de gestión del riesgo de una entidad y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo;

(b) la forma en que las actividades de cobertura de la entidad pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros; y

(c) el efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el estado de situación financiera de la entidad, estado del resultado integral y estado de cambios en el patrimonio.

21B Una entidad presentará la información a revelar requerida en una sola nota o sección separada en sus estados financieros. Sin embargo, una entidad no necesita duplicar información que ya se presenta en otra parte, siempre que la información se incorpore mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro estado, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.

21C Cuando los párrafos 22A a 24F requieran que la entidad separe la información revelada por categoría de riesgo, la entidad determinará cada categoría de riesgo sobre la base de las exposiciones al riesgo que una entidad decida cubrir y para los cuales se aplica la contabilidad de coberturas. Una entidad determinará las categorías de riesgo de forma congruente para toda la información a revelar sobre contabilidad de coberturas.

21D Para cumplir los objetivos del párrafo 21A, una entidad determinará (excepto por lo especificado a continuación) cuánto detalle revelar, cuánto énfasis dar a los diferentes aspectos de los requerimientos de información a revelar, el nivel apropiado de agregación o desagregación y, si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar la información cuantitativa revelada. Sin embargo, una entidad usará el mismo nivel de agregación o desagregación que utiliza para revelar los requerimientos de información relacionada con esta NIIF y la NIIF 13 *Medición al Valor Razonable*.

La estrategia de gestión de riesgos

22 [Eliminado]

22A Una entidad explicará su estrategia de gestión del riesgo para cada categoría de riesgo de exposiciones al riesgo que decide cubrir y para la cual aplica contabilidad de coberturas. Esta explicación debería permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar (por ejemplo):

(a) Cómo surge cada riesgo.

(b) Cómo gestiona la entidad cada riesgo; esto incluye si la entidad cubre una partida en su totalidad para todos los riesgos o cubre un componente de riesgo (o componentes) de una partida y por qué.

(c) La amplitud de las exposiciones al riesgo que gestiona la entidad.

22B Para cumplir con los requerimientos del párrafo 22A, la información debería incluir (pero no se limita a) una descripción de:

(a) los instrumentos de cobertura que se utilizan (y cómo se utilizan) para cubrir las exposiciones al riesgo;

(b) cómo determina la entidad la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura; y

(c) cómo establece la entidad la razón de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de cobertura.

22C Cuando una entidad designa un componente de riesgo específico como una partida cubierta (véase el párrafo 6.3.7 de la NIIF 9) proporcionará, además de la información a revelar requerida por los párrafos 22A y 22B, información cuantitativa y cualitativa sobre:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) la forma en que la entidad determinó el componente del riesgo que se designa como la partida cubierta (incluyendo una descripción de la naturaleza de la relación entre el componente de riesgo y la partida en su totalidad); y

(b) la forma en que el componente del riesgo se relaciona con la partida en su totalidad (por ejemplo, el componente de riesgo designado históricamente cubierto en promedio del 80 por ciento de los cambios en el valor razonable de la partida en su totalidad).

El importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

23 [Eliminado]

23A A menos que esté eximida por el párrafo 23C, una entidad revelará por categoría de riesgo información cuantitativa para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar los términos y condiciones de los instrumentos de cobertura y la forma en que afectan al importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros de la entidad.

23B Para cumplir el requerimiento del párrafo 23A, una entidad proporcionará un desglose que revele:

(a) un perfil del calendario del importe nominal del instrumento de cobertura; y

(b) si procede, el precio o tasa promedio (por ejemplo, precios de ejercicio o a término, etc.) del instrumento de cobertura.

23C En situaciones en las que una entidad revisa con frecuencia (es decir, discontinúa y vuelve a comenzar) relaciones de cobertura porque el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambian con frecuencia [es decir, la entidad utiliza un proceso dinámico en el que la exposición y los instrumentos de cobertura utilizados para gestionar esa exposición no se mantienen igual por mucho tiempo—tal como en el ejemplo del párrafo B6.5.24(b) de la NIIF 9] la entidad:

(a) está exenta de proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 23A y 23B.

(b) revelará:

(i) información sobre cuál es la estrategia de gestión del riesgo final en relación con las relaciones de cobertura;

(ii) una descripción de la forma en que refleja su estrategia de gestión del riesgo mediante el uso de la contabilidad de coberturas y la designación de relaciones de cobertura específicas; y

(iii) una indicación de la frecuencia con que se discontinúan y reinician las relaciones de cobertura como parte del proceso de la entidad en relación con las relaciones de cobertura.

23D Una entidad revelará por categoría de riesgo una descripción de los orígenes de ineficacia de cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura durante su duración.

23E Si emergen otros orígenes de ineficacia de cobertura en una relación de cobertura, una entidad revelará dichos orígenes por categoría de riesgo y explicarán la ineficacia de cobertura resultante.

23F Para coberturas de flujos de efectivo, una entidad revelará una descripción de las transacciones previstas para las cuales se ha utilizado la contabilidad de coberturas en el periodo anterior, pero que no se espera que ocurran más.

Los efectos de la contabilidad de coberturas sobre la situación financiera y el rendimiento

24 [Eliminado]

24A Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes relacionados con partidas designadas como instrumentos de cobertura de forma separada por categoría de riesgo para cada tipo de cobertura (cobertura del valor razonable, cobertura de flujos de efectivo o cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero):

(a) el importe en libros de los instrumentos de cobertura (activos financieros por separado de los pasivos financieros);

(b) la partida en el estado de situación financiera que incluye el instrumento de cobertura;

(c) el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura utilizado como base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo; y

(d) los importes nominales (incluyendo cantidades tales como toneladas o metros cúbicos) de los instrumentos de cobertura.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

24B Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes relacionados con las partidas cubiertas por separado por categoría de riesgo para los tipos de cobertura de la forma siguiente:

(a) para coberturas del valor razonable:

(i) el importe en libros de la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando los activos por separado de los pasivos);

(ii) el importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable sobre la partida cubierta incluido en el importe en libros de la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando activos por separado de pasivos);

(iii) la partida en el estado de situación financiera que incluye una partida cubierta;

(iv) el cambio en el valor razonable de la partida cubierta utilizada como base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo; y

(v) el importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable que permanecen en el estado de situación financiera para las partidas cubiertas que han dejado de ajustarse por ganancias y pérdidas de cobertura de acuerdo con el párrafo 6.5.10 de la NIIF 9.

(b) para coberturas de flujos de efectivo y coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

(i) el cambio en el valor de la partida cubierta utilizada como la base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo (es decir, para coberturas de flujos de efectivo, el cambio en el valor utilizado para determinar la ineficacia de cobertura reconocida de acuerdo con el párrafo 6.5.11(c) de la NIIF 9);

(ii) los saldos de la reserva de cobertura de flujos de efectivo y la reserva por conversión de moneda extranjera para coberturas que continúan, que se contabilizan de acuerdo con los párrafos 6.5.11 y 6.5.13(a) de la NIIF 9; y

(iii) los saldos que permanecen en la reserva de cobertura de flujos de efectivo y la reserva de conversión de moneda extranjera de las relaciones de cobertura para las que deja de aplicarse la contabilidad de coberturas.

24C Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes por separado por categoría de riesgo para los tipos de cobertura de la forma siguiente:

(a) para coberturas del valor razonable:

(i) ineficacia de la cobertura—es decir, la diferencia entre la ganancia o pérdida de cobertura sobre el instrumento de cobertura y la partida cubierta— reconocida en el resultado del periodo (u otro resultado integral para coberturas de un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9); y

(ii) la partida en el estado del resultado integral que incluye la ineficacia de la cobertura reconocida.

(b) para coberturas de flujos de efectivo y coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

(i) las ganancias o pérdidas de cobertura del periodo de presentación que fueron reconocidos en otro resultado integral;

(ii) la ineficacia de cobertura reconocida en el resultado del periodo;

(iii) la partida en el estado del resultado integral que incluye la ineficacia de cobertura reconocida;

(iv) el importe reclasificado desde la reserva de cobertura de flujos de efectivo o reserva de conversión de moneda extranjera al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) (diferenciando entre los importes para los cuales se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero para los cuales los flujos de efectivo cubiertos dejan de esperarse que ocurran, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado del periodo);

(v) la partida en el estado del resultado integral que incluye el ajuste por reclasificación (véase la NIC 1); y

(vi) para coberturas de posiciones netas, las ganancias o pérdidas de cobertura reconocidas en partidas separadas en el estado del resultado integral (véase el párrafo 6.6.4 de la NIIF 9).

24D Cuando el volumen de las relaciones de cobertura a las cuales se aplica la exención del párrafo 23C no sea representativo de los volúmenes normales durante el periodo (es decir, el volumen en la fecha de presentación no refleja los volúmenes durante el periodo) una entidad revelará ese hecho y la razón por la que considera que los volúmenes no son representativos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

24E Una entidad proporcionará una conciliación de cada componente del patrimonio y un desglose de otro resultado integral de acuerdo con la NIC 1 que, tomados juntos:

(a) diferencie, como mínimo, entre los importes relacionados con la información a revelar del párrafo 24C(b)(i) y (b)(iv), así como los importes contabilizados de acuerdo con el párrafo 6.5.11(d)(i) y (d)(iii) de la NIIF 9;

(b) diferencie entre los importes asociados con el valor temporal de las opciones que cubren partidas cubiertas relacionadas con transacciones y los importes asociados con el valor temporal de las opciones que cubren partidas cubiertas relacionada con un periodo de tiempo, cuando una entidad contabiliza el valor temporal de una opción de acuerdo con el párrafo 6.5.15 de la NIIF 9; y

(c) diferencia entre los importes asociados con los elementos a término de los contratos a término y el diferencial de la tasa de cambio de los instrumentos financieros que cubren partidas cubiertas relacionadas con transacciones, y los importes asociados con los elementos a término de contratos a término y los diferenciales de la base de la tasa de cambio de los instrumentos financieros que cubren partidas cubiertas relacionadas con un periodo de tiempo cuando una entidad contabiliza dichos importes de acuerdo con el párrafo 6.5.16 de la NIIF 9.

24F Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 24E de forma separada por categoría de riesgo. Esta desagregación por riesgo puede proporcionarse en las notas a los estados financieros

Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable con cambios en resultados

24G Si una entidad designó un instrumento financiero, o una proporción de éste, como medido al valor razonable con cambios en resultados porque utiliza un derivado crediticio para gestión el riesgo de crédito de ese instrumento financiero, revelará:

(a) para los derivados crediticios que se han utilizado para gestionar el riesgo de crédito de los instrumentos financieros designados como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9, una conciliación de cada importe nominal y el valor razonable al comienzo y al final del periodo;

(b) la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo en el momento de la designación de un instrumento financiero, o una proporción de éste, como medido al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9; y

(c) en el momento de la discontinuación de la medición de un instrumento de cobertura, o una proporción de éste, al valor razonable con cambios en resultados, ese valor razonable del instrumento financiero que ha pasado a ser el importe en libros nuevo de acuerdo con el párrafo 6.7.4 de la NIIF 9 y el importe principal o nominal relacionado (excepto para proporcionar información comparativa de acuerdo con la NIC 1, una entidad no necesita continuar revelando esta información en periodos posteriores).

Valor razonable

25 Salvo por lo establecido en el párrafo 29, una entidad revelará el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros (véase el párrafo 6), de una forma que permita la realización de comparaciones con los correspondientes importes en libros.

26 Al revelar los valores razonables, una entidad agrupará los activos financieros y los pasivos financieros en clases, pero sólo los compensará en la medida en que sus importes en libros estén compensados en el estado de situación financiera.

27 a 27B [Eliminado]

28 En algunos casos, una entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en el reconocimiento inicial de un activo financiero o pasivo financiero porque el valor razonable ni se pone de manifiesto mediante un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) ni se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos procedentes de mercados observables (véase el párrafo B5.1.2A de la NIIF 9). En estos casos, la entidad revelará por clase de activo financiero o pasivo financiero:

(a) Su política contable para reconocer en el resultado del periodo la diferencia entre el valor razonable en el reconocimiento inicial y el precio de transacción para reflejar las variaciones en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo o pasivo (véase el párrafo B5.1.2A(b) de la NIIF 9).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) La diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en el resultado del período al principio y al final del mismo, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese período con el saldo.

(c) La razón por la cual la entidad concluyó que el precio de la transacción no era la mejor evidencia del valor razonable, incluyendo una descripción de la evidencia en que se basa el valor razonable.

29 No se requiere información a revelar sobre el valor razonable:

(a) cuando el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable, por ejemplo para instrumentos financieros tales como cuentas por pagar o por cobrar a corto plazo;

(b) [eliminado]

(c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional (como se describe en la NIIF 4), si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable; o

(d) para pasivos por arrendamiento.

30 En los casos descritos en el párrafo 29(c), una entidad revelará información que ayude a los usuarios de los estados financieros al hacer sus propios juicios acerca del alcance de las posibles diferencias entre el importe en libros de esos contratos y su valor razonable, incluyendo:

(a) el hecho de que no se ha revelado información sobre el valor razonable porque éste no puede ser medido de forma fiable;

(b) una descripción de los instrumentos financieros, su importe en libros y una explicación de la razón por la que el valor razonable no puede ser determinado de forma fiable;

(c) información acerca del mercado para los instrumentos;

(d) información sobre si la entidad pretende disponer de esos instrumentos financieros, y cómo piensa hacerlo; y

(e) cuando algunos instrumentos financieros, cuyo valor razonable no hubiera podido ser estimado con fiabilidad previamente, hayan sido dados de baja en cuentas, informará de este hecho junto con su importe en libros en el momento de la baja en cuentas y el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros

31 **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa.**

32 Las informaciones requeridas por los párrafos 33 a 42 se centran en los riesgos procedentes de instrumentos financieros y en la manera en que se los gestiona. Dichos riesgos incluyen por lo general, sin que la enumeración sea taxativa, el riesgo de crédito, el *riesgo de liquidez* y el riesgo de mercado.

32A La provisión de información cualitativa en el contexto de información a revelar cuantitativa permite a los usuarios vincular revelaciones relacionadas y así formarse una imagen global de la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros. La interacción entre información a revelar cualitativa y cuantitativa contribuirá a revelar información de la forma que mejor permita a los usuarios evaluar la exposición de una entidad a los riesgos.

Información cualitativa

33 Para cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros, una entidad revelará:

(a) las exposiciones al riesgo y la forma en que éstas surgen;

(b) sus objetivos, políticas y procesos para la gestión del riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo; y

(c) cualesquiera cambios habidos en (a) o (b) desde el período precedente.

Información cuantitativa

34 Para cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros, una entidad revelará:

(a) Datos cuantitativos resumidos acerca de su exposición al riesgo al final del periodo sobre el que se informa. Esta información a revelar estará basada en la que se suministre internamente al personal

clave de la dirección de la entidad (tal como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), por ejemplo al consejo de administración de la entidad o a su ejecutivo principal.

(b) La información a revelar requerida por los párrafos 35A a 42, en la medida en que no haya sido suministrada siguiendo el apartado (a).

(c) Las concentraciones de riesgo, si no resultan aparentes de la información a revelar realizada de acuerdo con los apartados (a) y (b).

35 Si los datos cuantitativos revelados al final del periodo sobre el que se informa fueran poco representativos de la exposición al riesgo de la entidad durante el período, una entidad suministrará información adicional que sea representativa.

Riesgo de crédito

Alcance y objetivos

35A Una entidad aplicará los requerimientos de revelar información de los párrafos 35F a 35N a los instrumentos financieros a los que se apliquen los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9. Sin embargo:

(a) para cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato y cuentas por cobrar de arrendamientos, se aplica el párrafo 35J en aquellos casos en los que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, de acuerdo con el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9, si dichos activos financieros se modifican cuando tienen más de 30 días de mora; y

(b) no se aplica el párrafo 35K(b) a las cuentas por cobrar por arrendamientos.

35B La información revelada sobre riesgo crediticio de acuerdo con los párrafos 35F a 35N permitirá a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto del riesgo crediticio sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Para lograr este objetivo, la información revelada sobre riesgo crediticio proporcionará:

(a) información sobre las prácticas de gestión del riesgo crediticio de una entidad y cómo se relaciona con el reconocimiento y medición de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo los métodos, supuestos e información utilizados para medir las pérdidas crediticias esperadas;

(b) información cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los importes de los estados financieros que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo los cambios en el importe de las pérdidas crediticias esperadas y las razones para esos cambios; y

(c) información sobre la exposición al riesgo crediticio (es decir, el riesgo crediticios inherente en los activos financieros de una entidad y compromisos para ampliar el crédito) incluyendo las concentraciones de riesgo crediticio significativas.

35C Una entidad no necesita duplicar información que ya se presente en otra parte, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas de los estados financieros con otros estados, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.

35D Para cumplir los objetivos del párrafo 35B, una entidad considerará (excepto cuando se especifique otra cosa) cuánto detalle revelar, cuánto énfasis dar a los diferentes aspectos de los requerimientos de información a revelar, el nivel apropiado de agregación o desagregación y, si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar la información cuantitativa revelada.

35E Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 35F a 35N, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 35B, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

Prácticas de gestión del riesgo crediticio

35F Una entidad explicará sus prácticas de gestión del riesgo crediticio y cómo se relacionan con el reconocimiento y medición de las pérdidas crediticias esperadas. Para cumplir este objetivo una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender y evaluar:

(a) la forma en que la entidad determinó si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial, incluyendo, si y cómo:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) se considera que los instrumentos financieros tienen un bajo riesgo crediticio, de acuerdo con el párrafo 5.5.10 de la NIIF 9, incluyendo las clases de instrumentos financieros a las que se aplica; y

(ii) la presunción del párrafo 5.5.11 de la NIIF 9, de que ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial cuando los activos financieros tienen más de 30 días de mora, ha sido refutada;

(b) las definiciones de incumplimiento que la entidad utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones;

(c) la forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas crediticias esperadas se midieron sobre una base colectiva;

(d) la forma en que una entidad determina que los activos financieros son activos financieros con deterioro crediticio;

(e) la política de cancelaciones de una entidad, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento; y

(f) la forma en que han sido aplicados los requerimientos del párrafo 5.5.12 de la NIIF 9 para la modificación de los flujos de efectivo contractuales de activos financieros, incluyendo cómo una entidad:

(i) determina si el riesgo crediticio de un activo financiero que ha sido modificado, cuando la corrección de valor por pérdidas se midió por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, ha mejorado hasta el punto de que la corrección de valor por pérdidas revierta hasta medirse por un importe igual a pérdidas crediticias esperadas de 12 meses, de acuerdo con el párrafo 5.5.5 de la NIIF 9; y

(ii) controla la medida en que la corrección de valor por pérdidas de activos financieros que cumplen los criterios de (i) es posteriormente medida nuevamente por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, de acuerdo con el párrafo 5.5.3 de la NIIF 9.

35G Una entidad explicará los datos de entrada, supuestos y técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de la Sección 5.5 de la NIIF 9. Para este propósito, una entidad revelará:

(a) la base de los datos de entrada y supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para:

(i) medir las pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses y para el resto de su vida;

(ii) determinar si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial; y

(iii) determinar si un activo financiero es un activo financiero con deterioro crediticio.

(b) la forma en que se ha incorporado la información con vistas al futuro para la determinación de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo el uso de información macroeconómica; y

(c) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos significativos realizados durante el periodo de presentación y las razones de esos cambios.

Información cuantitativa y cualitativa sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas

35H Para explicar los cambios en las correcciones de valor por pérdidas y las razones para dichos cambios, una entidad proporcionará, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el final de la corrección de valor por pérdidas, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el periodo para:

(a) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses;

(b) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

(i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;

(ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(iii) cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9.

(c) activos financieros que tienen deterioro crediticio comprado u originado. Además de la conciliación, una entidad revelará el importe total de las pérdidas crediticias esperadas sin descontar en el momento del reconocimiento inicial de los activos financieros inicialmente reconocidos durante el periodo de presentación.

35I Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender los cambios en las correcciones de valor por pérdidas reveladas de acuerdo con el párrafo 35H, una entidad proporcionará una explicación de la forma en que los cambios significativos en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros durante el periodo contribuyeron a cambios en las correcciones de valor por pérdidas. La información se proporcionará por separado para los instrumentos financieros que representen las correcciones de valor por pérdidas tal como se enumeran en el párrafo 35H(a) a (c) e incluirán información relevante cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros que contribuyeron a los cambios en las correcciones de valor por pérdidas pueden incluir:

(a) los cambios debidos a instrumentos financieros originados o adquiridos durante el periodo de presentación;

(b) la modificación de flujos de efectivo contractuales de activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas de esos activos financieros de acuerdo con la NIIF 9;

(c) los cambios debidos a instrumentos financieros que fueron dados de baja (incluyendo los que se cancelaron) durante el periodo de presentación; y

(d) los cambios que surgirían de si las correcciones de valor por pérdidas se midieran por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

35J Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y efectos de las modificaciones de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas y el efecto de estas modificaciones sobre la medición de las pérdidas crediticias esperadas, una entidad revelará:

(a) el costo amortizado antes de la modificación y la ganancia o pérdidas neta de la modificación reconocida para activos financieros para los que se han modificado los flujos de efectivo contractuales durante el periodo de presentación mientras tuvieron una corrección de valor por pérdidas medida por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo; y

(b) el importe en libros bruto al final del periodo de presentación de los activos financieros que han sido modificado desde el reconocimiento inicial en un momento en el que la corrección de valor por pérdidas se midió por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo y para los que la corrección de valor por pérdidas ha cambiado durante el periodo de presentación a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

35K Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de la garantía colateral y otras mejoras crediticias sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, una entidad revelará por clase de instrumento financiero:

(a) El importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo crediticio al final del periodo de presentación, sin tener en cuenta ninguna garantía colateral tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo, acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NIC 32).

(b) Una descripción narrativa de la garantía colateral mantenida como seguro y otras mejoras crediticias, incluyendo:

(i) una descripción de la naturaleza y calidad de la garantía colateral mantenida;

(ii) una explicación de los cambios significativos en la calidad de esa garantía colateral o mejoras crediticias como consecuencia del deterioro o cambios en las políticas de garantías colaterales de la entidad durante el periodo de presentación; y

(iii) información sobre los instrumentos financieros para lo cuáles una entidad no ha reconocido ninguna corrección de valor por pérdidas debido a la garantía colateral.

(c) información cuantitativa sobre la garantía colateral mantenida como seguro y otras mejoras crediticias (por ejemplo, cuantificación de la medida en que la garantía colateral y otras mejoras crediticias mitigan el riesgo crediticio) para activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación.

35L Una entidad revelará los importes contractuales pendientes sobre los activos financieros que se cancelaron durante el periodo de presentación y que están todavía sujetos a actividades de exigencia de cumplimiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Exposición al riesgo crediticio

35M Para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar la exposición al riesgo crediticio de una entidad y comprender sus concentraciones de riesgo crediticio significativas, una entidad revelará, por *grados en la calificación de riesgo crediticio*, el importe en libros bruto de los activos financieros y la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Esta información se proporcionará de forma separada por instrumentos financieros:

(a) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses;

(b) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo:

(i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;

(ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y

(iii) cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9.

(c) Que son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados.

35N Para cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato y cuentas por cobrar por arrendamientos a los que una entidad aplica el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9, la información proporcionada de acuerdo con el párrafo 35M puede basarse en una matriz de provisiones (véase el párrafo B5.5.35 de la NIIF 9).

36 Para todos los instrumentos financieros dentro del alcance de esta NIIF, pero a los que no se aplican los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9, una entidad revelará por clase de instrumento financiero:

(a) El importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo crediticio al final del periodo de presentación, sin tener en cuenta ninguna garantía colateral tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo, acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NIC 32); esta información a revelar no se requiere para instrumentos financieros cuyo importe en libros sea la mejor forma de representar la máxima exposición al riesgo crediticio.

(b) La descripción de las garantías colaterales tomadas para asegurar el cobro y de otras mejoras para reducir el riesgo crediticio y sus efectos financieros (por ejemplo una cuantificación de la medida en que las garantías colaterales y otras mejoras que mitiguen el riesgo crediticio) con respecto al importe que mejor represente la exposición máxima al riesgo crediticio (si se revela de acuerdo con (a) o si se representa mediante el importe en libros de un instrumento financiero).

(c) [eliminado]

(d) [eliminado]

37 [Eliminado]

Garantías colaterales y otras mejoras crediticias obtenidas

38 Cuando una entidad obtenga, durante el período, activos financieros o no financieros mediante la toma de posesión de garantías colaterales para asegurar el cobro, o ejecute otras mejoras crediticias (por ejemplo avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento contenidos en otras NIIF, una entidad revelará sobre estos activos poseídos en la fecha sobre la que se informa:

(a) la naturaleza e importe en libros de los activos obtenidos; y

(b) cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para disponer de tales activos, o para utilizarlos en sus operaciones.

Riesgo de liquidez

39 Una entidad revelará:

(a) Un análisis de vencimientos para pasivos financieros no derivados (incluyendo contratos de garantía financiera emitidos) que muestre los vencimientos contractuales remanentes.

(b) Un análisis de vencimientos para pasivos financieros derivados. El análisis de vencimientos incluirá los vencimientos contractuales remanentes para aquellos pasivos financieros derivados en los que dichos vencimientos contractuales sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo (véase el párrafo B11B).

(c) Una descripción de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en (a) y (b).

Riesgo de mercado

Análisis de sensibilidad

40 Salvo que una entidad cumpla lo establecido en el párrafo 41, revelará:

(a) un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa, mostrando cómo podría verse afectado el resultado del período y el patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha;

(b) los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; y

(c) los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.

41 Si una entidad elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo 40. La entidad revelará también:

(a) una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados; y

(b) una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado

42 Cuando los análisis de sensibilidad, revelados de acuerdo con los párrafos 40 o 41, no fuesen representativos del riesgo inherente a un instrumento financiero (por ejemplo, porque la exposición al final de año no refleja la exposición mantenida durante el mismo), la entidad revelará este hecho, así como la razón por la que cree que los análisis de sensibilidad carecen de representatividad.

Transferencias de activos financieros

42A Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 42B a 42H relativos a transferencias de activos financieros complementan los otros requerimientos a este respecto de esta NIIF. Una entidad presentará la información a revelar requerida en los párrafos 42B a 42H en una nota única en sus estados financieros. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida para todos los activos financieros transferidos que no se den de baja en cuentas y para toda implicación continuada en un activo transferido, que exista en la fecha de presentación, independientemente del momento en que tenga lugar la transacción de transferencia relacionada. A efectos de la aplicación de los requerimientos de información a revelar de esos párrafos, una entidad transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:

(a) transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o

(b) retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.

42B Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:

(a) comprender la relación entre los activos financieros transferidos que no se dan de baja en su totalidad y los pasivos asociados; y

(b) evaluar la naturaleza, y el riesgo asociado, de la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas.

42C A efectos de la aplicación de los requerimientos sobre información a revelar de los párrafos 42E a 42H, una entidad tiene implicación continuada en un activo financiero transferido si, como parte de la transferencia, la entidad retiene cualquiera de los derechos contractuales u obligaciones inherentes del activo financiero

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

transferido u obtiene nuevos derechos u obligaciones contractuales relacionados con el activo financiero transferido. A efectos de la aplicación de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 42E a 42H, lo siguiente no constituye implicación continuada:

(a) representaciones y garantías normales relacionadas con transferencias fraudulentas y conceptos de razonabilidad, buena fe y tratos justos que podrían invalidar una transferencia como resultado de una acción legal;

(b) contratos a término, opciones y otros contratos para readquirir el activo financiero transferido para los cuales el precio del contrato (o precio de ejercicio) es el valor razonable del activo financiero transferido; o

(c) un acuerdo mediante el cual una entidad retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a una o más entidades y se cumplen las condiciones del párrafo 3.2.5(a) a (c) de la NIIF 9.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad

42D Una entidad puede haber transferido activos financieros de tal forma que los activos financieros transferidos total o parcialmente no cumplen los requisitos para su baja en cuentas. Para cumplir los objetivos establecidos en el párrafo 42B(a), la entidad revelará en cada fecha de presentación para cada clase de activos financieros transferidos que no se dan de baja en su totalidad:

(a) La naturaleza de los activos transferidos.

(b) La naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad está expuesta.

(c) Una descripción de la naturaleza de la relación entre los activos transferidos y los pasivos asociados, incluyendo restricciones que surgen de la transferencia sobre el uso de los activos transferidos de la entidad que informa.

(d) Una lista que establezca el valor razonable de los activos transferidos, el valor razonable de los pasivos asociados y la posición neta (la diferencia entre el valor razonable de los activos transferidos y los pasivos asociados), cuando la contraparte (contrapartes) a los pasivos asociados esté respaldada solo por los activos transferidos.

(e) Los importes en libros de éstos y de los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo la totalidad de los activos transferidos.

(f) El importe en libros total de los activos originales antes de la transferencia, el importe en libros de los activos que la entidad continúa reconociendo, y el importe en libros de los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo los activos en la medida de su implicación continuada (véanse los párrafos 3.2.6(c)(ii) y 3.2.16 de la NIIF 9).

Activos financieros transferidos que se dan de baja en su totalidad

42E Para cumplir con los objetivos establecidos en el párrafo 42B(b), cuando una entidad dé de baja en cuentas los activos financieros transferidos en su totalidad (véase el párrafo 3.2.6(a) y (c)(i) de la NIIF 9) pero tenga implicación continuada en ellos, la entidad revelará, como mínimo, para cada tipo de implicación continuada en cada de fecha de presentación:

(a) El importe en libros de los activos y pasivos que se reconocen en el estado de situación financiera de la entidad y que representan la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas, y las partidas en las que se reconoce el importe en libros de esos activos y pasivos.

(b) El valor razonable de los activos y pasivos que representan la implicación continuada de la entidad en la baja en cuentas de los activos financieros.

(c) El importe que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de su implicación continuada en los activos financieros dados de baja en cuentas, e información que muestre la forma en que se ha determinado dicha exposición máxima a pérdidas.

(d) Los flujos de salida de efectivo no descontados que serían o podrían ser requeridos para recomprar los activos financieros dados de baja en cuentas (por ejemplo, el precio de ejercicio en un acuerdo de opciones) u otros importes a pagar al receptor de los activos transferidos con respecto a los mismos. Si el flujo de salida de efectivo es variable, entonces el importe a revelar debe basarse en las condiciones que existan en cada fecha de presentación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) Un desglose de vencimientos de los flujos de salida de efectivo no descontados que serían o podrían ser requeridos para recomprar los activos financieros dados de baja en cuentas u otros importes a pagar al receptor de los activos transferidos con respecto a los mismos, mostrando los vencimientos contractuales restantes de la implicación continuada de la entidad.

(f) Información cualitativa que explique y dé soporte a la información cuantitativa requerida en (a) a (e).

42F Una entidad puede agregar la información requerida por el párrafo 42E con respecto a un activo en particular si ésta tiene más de un tipo de implicación continuada en ese activo financiero dado de baja en cuentas, e informar sobre el mismo según un tipo de implicación continuada.

42G Además, una entidad revelará para cada tipo de implicación continuada:

(a) La ganancia o pérdida reconocida en la fecha de la transferencia de los activos.

(b) Los ingresos y gastos reconocidos, ambos en el periodo sobre el que se informa y de forma acumulada, procedentes de la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas (por ejemplo, cambios en el valor razonable de instrumentos derivados).

(c) Si el importe total de los recursos procedentes de la actividad de transferencia (que cumple los requisitos para la baja en cuentas) en el periodo sobre el que se informa no se distribuye de forma uniforme a lo largo de dicho periodo (por ejemplo si una proporción sustancial del importe total de la actividad de transferencia tiene lugar en los días de cierre de un periodo sobre el que se informa):

(i) cuando la mayor parte de la actividad de transferencia tuvo lugar dentro de ese periodo sobre el que se informa (por ejemplo los últimos cinco días antes del final del periodo sobre el que se informa),

(ii) el importe (por ejemplo las ganancias o pérdidas relacionadas) reconocido procedente de la actividad de transferencia en esa parte del periodo sobre el que se informa, y

(iii) el importe total de los recursos procedentes de la actividad de transferencia en esa parte del periodo sobre el que se informa.

Una entidad proporcionará esta información para cada periodo para el cual se presente un estado del resultado integral.

Información adicional

42H Una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo 42B.

Aplicación inicial de la NIIF 9

42I En el periodo de presentación que incluya la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9, la entidad revelará la siguiente información para cada clase de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial:

(a) la categoría de medición inicial y el importe en libros determinado de acuerdo con la NIC 39 o de acuerdo con versiones anteriores de la NIIF 9 (si el enfoque elegido por la entidad para aplicar la NIIF 9 involucra más de una fecha de aplicación inicial para los distintos requerimientos);

(b) la nueva categoría de medición y el importe en libros determinado de acuerdo con la NIIF 9;

(c) el importe de los activos financieros y pasivos financieros en el estado de situación financiera que estaban anteriormente designados como medidos al valor razonable con cambios en resultados pero que han dejado de estar designados de esa forma, distinguiendo entre los que la NIIF 9 requiere que una entidad reclasifique y los que una entidad elige reclasificar en la fecha de aplicación inicial.

De acuerdo con el párrafo 7.2.2 de la NIIF 9, dependiendo del enfoque elegido por la entidad para aplicar la NIIF 9, la transición puede involucrar más de una fecha de aplicación inicial. Por ello, este párrafo puede dar lugar a revelar información sobre más de una fecha de aplicación inicial. Una entidad presentará esta información de tipo cuantitativo en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

42J En el periodo de presentación que incluya la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9, una entidad revelará información cualitativa que permita a los usuarios comprender:

(a) Cómo aplicó los requerimientos de clasificación de la NIIF 9 a los activos financieros cuya clasificación ha cambiado como resultado de aplicar la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Las razones para cualquier designación o eliminación de la designación de activos financieros o pasivos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados en la fecha de aplicación inicial.

De acuerdo con el párrafo 7.2.2 de la NIIF 9, dependiendo del enfoque elegido por la entidad para aplicar la NIIF 9, la transición puede involucrar más de una fecha de aplicación inicial. Por ello, este párrafo puede dar lugar a revelar información sobre más de una fecha de aplicación inicial.

42K En el periodo de presentación en que una entidad aplique por primera vez los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NIIF 9 (es decir, cuando la entidad migre de la NIC 39 a la NIIF 9 para activos financieros) presentará la información establecida en los párrafos 42L a 42O de esta NIIF como requiere el párrafo 7.2.15 de la NIIF 9.

42L Cuando el párrafo 42K lo requiera, una entidad revelará los cambios en las clasificaciones de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9, mostrando por separado:

(a) los cambios en los importes en libros sobre la base de sus categorías de medición de acuerdo con la NIC 39 (es decir no procedente de un cambio en el atributo de medición en la transición a la NIIF 9); y

(b) los cambios en los importes en libros que surgen de un cambio en el atributo de medición en la transición a la NIIF 9.

La información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo de presentación anual en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NIIF 9.

42M Cuando el párrafo 42K lo requiera, una entidad revelará la siguiente información para activos financieros y pasivos financieros que se hayan reclasificado, de forma que se midan a costo amortizado y, en el caso de activos financieros, que se hayan reclasificado desde el valor razonable con cambios en resultados, de forma que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral, como consecuencia de la transición a la NIIF 9:

(a) el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros al final del periodo de presentación; y

(b) la ganancia o pérdida del valor razonable que tendría que haber sido reconocida en el resultado del periodo o en otro resultado integral durante el periodo de presentación si los activos financieros o pasivos financieros no se hubieran reclasificado.

La información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo de presentación anual en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NIIF 9.

42N Cuando el párrafo 42K lo requiera, una entidad revelará la información siguiente para activos financieros y pasivos financieros que se hayan reclasificado desde la categoría de valor razonable con cambios en resultado con consecuencia de la transición a la NIIF 9:

(a) la tasa de interés efectiva determinada en la fecha de aplicación inicial; y

(b) los ingresos por intereses o gastos por intereses reconocidos.

Si una entidad trata el valor razonable de un activo financiero o un pasivo financiero como el importe en libros bruto nuevo en la fecha de aplicación inicial (véase el párrafo 7.2.11 de la NIIF 9) la información a revelar de este párrafo se realizará para cada periodo de presentación hasta su baja en cuentas. En otro caso, la información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo de presentación anual en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NIIF 9.

42O Cuando una entidad revela la información establecida en los párrafos 42K a 42N, dichas revelaciones, y las del párrafo 25 de esta NIIF deben permitir la conciliación entre:

(a) las categorías de medición presentadas de acuerdo con la NIC 39 y la NIIF 9; y

(b) la clase de instrumento financiero

a la fecha de la aplicación inicial.

42P En la fecha de aplicación inicial de la Sección 5.5 de la NIIF 9, se requiere que una entidad revele información que permitiría la conciliación de las correcciones de valor por deterioro finales de acuerdo con la NIC 39, y las provisiones de acuerdo con la NIC 37 con las correcciones de valor por pérdidas determinadas de acuerdo con la NIIF 9. Para activos financieros, estas revelaciones se proporcionarán por categorías de medición de activos financieros relacionadas de acuerdo con la NIC 39 y la NIIF 9 y mostrarán por separado el efecto de los cambios en la categoría de medición sobre la corrección de valor por pérdidas en esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

42Q En el periodo de presentación que incluya la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9, no se requiere que una entidad revele los importes de la partidas que se habrían presentado de acuerdo con los requerimientos de clasificación y medición (lo cual incluye los requerimientos relacionados con la medición del costo amortizado de activos financiero y el deterioro de valor de la Sección 5.4 y 5.5 de la NIIF 9) de:

(a) la NIIF 9, para periodos anteriores; y

(b) NIC 39 para el periodo corriente.

42R De acuerdo con el párrafo 7.2.4 de la NIIF 9 si es impracticable (como se define en la NIC 8) en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9 para una entidad evaluar un elemento de valor temporal modificado de acuerdo con los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con el elemento de valor temporal del dinero modificado de los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9. Una entidad revelará el importe en libros en la fecha de presentación de los activos financieros cuyas características de flujos de efectivo contractuales han sido evaluados sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con la modificación del elemento del valor temporal del dinero de la párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9 hasta que esos activos financieros se dan de baja en cuentas.

42S De acuerdo con el párrafo 7.2.5 de la NIIF 9 si es impracticable (como se define en la NIC 8) en la fecha de aplicación inicial para una entidad evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado no era significativa de acuerdo con los párrafos B4.1.12(c) de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción de las característica de pago anticipado de los párrafos B4.1.12 de la NIIF 9. Una entidad revelará el importe en libros en la fecha de presentación de los activos financieros cuyas características de flujos de efectivo contractuales han sido evaluadas sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo B4.1.12 de la NIIF 9 hasta que esos activos financieros se dan de baja en cuentas.

Fecha de vigencia y transición

43 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2007. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta NIIF en un período anterior, revelará este hecho.

44 Si una entidad aplicase esta NIIF para períodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2006, no será necesario que presente información comparativa para la información a revelar que requieren los párrafos 31 a 42, sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos surgidos de instrumentos financieros.

44A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 20, 21, 23(c) y (d), 27(c) y B5 del Apéndice B. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

44B La NIIF 3 (revisada en 2008) eliminó el párrafo 3(c). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo. Sin embargo, la modificación no se aplicará a contraprestaciones contingentes que surgieron de una combinación de negocios para la que la fecha de adquisición era anterior a la aplicación de la NIIF 3 (revisada en 2008). En su lugar, una entidad contabilizará esta contraprestación de acuerdo con los párrafos 65A a 65E de la NIIF 3 (modificada en 2010).

44C Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 3 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica a un periodo anterior *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, las modificaciones del párrafo 3 deberán aplicarse a dicho periodo.

44D El párrafo 3(a) fue modificado por el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior revelará ese hecho y aplicará en ese periodo las modificaciones del párrafo 1 de la NIC 28, el párrafo 1 de la NIC 31 y el párrafo 4 de la NIC 32 emitidas en mayo de 2008. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

44E [Eliminado]

44F [Eliminado]

44G *Mejora de la Información a Revelar sobre Instrumentos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7), emitido en marzo de 2009, modificó los párrafos 27, 39 y B11 y añadió los párrafos 27A, 27B, B10A y B11A a B11F. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Una entidad no necesita proporcionar la información a revelar requerida por las modificaciones para:

(a) periodos intermedios o anuales, incluyendo los estados de situación financiera, presentados dentro de un periodo comparativo anual que finalice antes del 31 de diciembre de 2009, o

(b) estados de situación financiera al comienzo del primer periodo comparativo a una fecha anterior al 31 de diciembre de 2009.

Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.[1]

44H a 44J [Eliminado]

44K El párrafo 44B fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.

44L *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010 añadió el párrafo 32A y modificó los párrafos 34 y 36 a 38. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

44M *Información a Revelar—Transferencias de Activos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7), emitido en octubre de 2010, eliminó el párrafo 13 y añadió los párrafos 42A a 42H y B29 a B39. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad no necesita proporcionar la información a revelar requerida por esas modificaciones para los periodos presentados que comiencen antes de la fecha de aplicación inicial de las modificaciones.

44N [Eliminado]

44O Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

44P La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 3, 28 y 29 y el Apéndice A y eliminó los párrafo 27 a 27B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

44Q *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 27B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

44R El documento *Información a Revelar—Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7), emitido en diciembre de 2011, añadió los párrafos IN9, 13A a 13F y B40 a B53. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por esas modificaciones de forma retroactiva.

44S a 44W [Eliminados]

44X El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 3. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

44Y [Eliminado]

44Z La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 2 a 5, 8 a 11, 14, 20, 28 a 30, 36, 42C a 42E, el Apéndice A, y los párrafos B1, B5, B9, B10, B22 y B27, eliminó los párrafos 12, 12A, 16, 22 a 24, 37, 44E, 44F, 44H a 44J, 44N, 44S a 44W, 44Y, B4 y el Apéndice D y añadió los párrafos 5A, 10A, 11A, 11B, 12B a 12D,

---

1 El párrafo 44G se modificó como consecuencia de *Exención Limitada de la Información a Revelar Comparativa de la NIIF 7 para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* (Modificación a la NIIF 1) emitido en enero de 2010. El Consejo modificó el párrafo 44G para aclarar sus conclusiones y la transición pretendida para *Mejora de la Información a Revelar sobre Instrumentos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

16A, 20A, 21A a 21D, 22A a 22C, 23A a 23F, 24A a 24G, 35A a 35N, 42I a 2S, 44ZA y B8A a B8J. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9. Las modificaciones no necesitan aplicarse a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial de la NIIF 9.

44ZA Sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 7.1.2 de la NIIF 9, para periodos anuales anteriores al 1 de enero de 2018, una entidad puede optar por aplicar de forma anticipada solo los requerimientos de presentación de las ganancias y pérdidas por pasivos financieros designados al valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 de la NIIF 9 sin aplicar el resto de requerimientos de esta Norma. Si una entidad opta por aplicar solo esos párrafos de la NIIF 9, revelará ese hecho y proporcionará, sobre una base continuada, la información a revelar relacionada establecida en los párrafos 10 y 11 de esta NIIF [modificada por la NIIF 9 (2010)].

44AA *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 44R y B30 y añadió el párrafo B30A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 excepto que no necesita aplicar las modificaciones de los párrafos B30 y B30A para los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual para el cual aplica por primera vez dichas modificaciones. Se permite la aplicación anticipada de las modificaciones a los párrafos 44R, B30 y B30A. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

44BB *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014, modificó los párrafos 21 y B5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite la aplicación anticipada de esas modificaciones.

44CC La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 29 y B11D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de la NIC 30

45 Esta NIIF reemplaza a la NIC 30 *Informaciones a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

grado de calificación de riesgo crediticio	Calificación del riesgo crediticio basada en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un instrumento financiero.
otros riesgos de precio	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del **riesgo de tasa de interés** y del **riesgo de tasa de cambio**), sea que ellas estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.
préstamos por pagar	Préstamos por pagar son pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
riesgo de crédito	El riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.
riesgo de liquidez	El riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.
riesgo de mercado	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo: **riesgo de tasa de cambio**, **riesgo de tasa de interés** y **otros riesgos de precio**.
riesgo de tasa de cambio	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de una moneda extranjera.
riesgo de tasa de interés	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.

Los siguientes términos se definen en el párrafo 11 de la NIC 32, párrafo 9 de la NIC 39, en el Apéndice A de la NIIF 9 o en el Apéndice A de la NIIF 13 y se utilizan en esta NIIF con el significado especificado en la NIC 32, la NIC 39, la NIIF 9 y la NIIF 13.

- activo del contrato
- activo financiero
- activo financiero con deterioro crediticio
- activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados
- baja en cuentas
- compra o venta convencional
- contrato de garantía financiera
- corrección de valor por pérdidas
- costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero
- derivado
- dividendos
- en mora
- fecha de reclasificación
- ganancia o pérdida por deterioro de valor
- importe en libros bruto de un activo financiero

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- instrumento de cobertura
- instrumento de patrimonio
- instrumento financiero
- mantenido para negociar
- método del interés efectivo
- pasivo financiero
- pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados
- pérdidas crediticias esperadas
- transacción prevista
- valor razonable

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafo 6)

B1 El párrafo 6 requiere que una entidad agrupe los instrumentos financieros en clases que sean apropiadas según la naturaleza de la información revelada y que tenga en cuenta las características de dichos instrumentos financieros. Las clases descritas en el párrafo 6 serán determinadas por la entidad y son distintas de las categorías de instrumentos financieros especificadas en la NIIF 9 (que determinan cómo se miden los instrumentos financieros y dónde se reconocen los cambios en el valor razonable).

B2 Al determinar las clases de instrumentos financieros, una entidad, como mínimo:

(a) distinguirá los instrumentos medidos al costo amortizado de los medidos al valor razonable;

(b) tratará como clase separada o clases separadas a los instrumentos financieros que estén fuera del alcance de esta NIIF.

B3 Una entidad decidirá, en función de sus circunstancias, el nivel de detalle que ha de suministrar para cumplir con los requerimientos de esta NIIF, el énfasis que dará a los diferentes aspectos de tales requerimientos y la manera en que agregará la información para presentar una imagen global sin combinar información que tenga diferentes características. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a los usuarios, y el oscurecimiento de información importante como resultado de su agregación excesiva. Por ejemplo, una entidad no oscurecerá información importante incluyéndola entre una gran cantidad de detalles insignificantes. De forma similar, una entidad no revelará información que esté tan agregada que oscurezca diferencias importantes entre las transacciones individuales o los riesgos asociados.

B4 [Eliminado]

Otra información a revelar – políticas contables (párrafo 21)

B5 El párrafo 21 requiere que se revele la base (o bases) de medición utilizada (utilizadas) al elaborar los estados financieros y sobre las demás políticas contables empleadas que sean relevantes para su comprensión. Para los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:

(a) para pasivos financieros designados como al valor razonable con cambios en resultados:

(i) la naturaleza de los pasivos financieros que la entidad haya designado como al valor razonable con cambios en resultados;

(ii) los criterios para designar así a los pasivos financieros en el momento de su reconocimiento inicial; y

(iii) la forma en que la entidad ha satisfecho los criterios del párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 para esta designación.

(aa) Para activos financieros designados como medidos al valor razonable con cambios en resultados:

(i) la naturaleza de los activos financieros que la entidad haya designado como medidos al valor razonable con cambios en resultados; y

(ii) la forma en que la entidad ha satisfecho los criterios del párrafo 4.1.5 de la NIIF 9 para esta designación.

(b) [eliminado]

(c) Si las compras y ventas convencionales de activos financieros se contabilizan aplicando la fecha de contratación o la fecha de liquidación (véase el párrafo 3.1.2 de la NIIF 9).

(d) [eliminado]

(e) Cómo se han determinado las ganancias o pérdidas netas de cada categoría de instrumentos financieros [véase el apartado (a) del párrafo 20]; por ejemplo, si las ganancias o pérdidas netas en

partidas registradas a valor razonable con cambios en resultados incluyen ingresos por intereses o dividendos.

(f) [eliminado]

(g) [eliminado]

El párrafo 122 de la NIC 1 (revisada en 2007) también requiere que las entidades revelen, junto con sus políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones, que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros (párrafos 31 a 42)

B6 La información a revelar requerida por los párrafos 31 a 42 se incluirá en los estados financieros o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con otro estado, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.

Información cuantitativa (párrafo 34)

B7 El apartado (a) del párrafo 34 requiere la revelación de datos cuantitativos resumidos sobre la exposición de una entidad a los riesgos, basada en la información suministrada internamente al personal clave de la dirección de la entidad. Cuando una entidad utilice diversos métodos para gestionar su exposición al riesgo, informará aplicando el método o métodos que suministren la información más relevante y fiable. En la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se discuten las características de relevancia y fiabilidad.

B8 El apartado (c) del párrafo 34 requiere que se informe acerca de las concentraciones de riesgo. Estas surgen de los instrumentos financieros que tienen características similares y están afectados de forma similar por cambios en condiciones económicas o de otra índole. La identificación de concentraciones de riesgo requiere la realización de juicios que tengan en cuenta las circunstancias de la entidad. La revelación de concentraciones de riesgo incluirá:

(a) una descripción de la manera en que la dirección determina esas concentraciones;

(b) una descripción de las características compartidas que identifican cada concentración (por ejemplo la contraparte, el área geográfica, la moneda o el mercado); y

(c) el importe de la exposición al riesgo asociada con todos los instrumentos financieros que comparten esa característica.

Prácticas de gestión del riesgo crediticio (párrafos 35F y 35G)

B8A El párrafo 35F(b) requiere que se revele información sobre la forma en que ha definido una entidad le incumplimiento para los distintos instrumentos financieros y las razones para elegir esas definiciones. De acuerdo con el párrafo 5.5.9 de la NIIF 9, la determinación de si las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo deben reconocerse se basa en el incremento en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial. La información sobre las definiciones de una entidad de incumplimiento que ayudarán a los usuarios de los estados financieros a comprender la forma en que una entidad ha aplicado los requerimientos de pérdidas crediticias esperadas de la NIIF 9 puede incluir:

(a) los factores cualitativos y cuantitativos considerados al definir el incumplimiento;

(b) si se han aplicado definiciones diferentes a distintos tipos de instrumentos financieros; y

(c) los supuestos sobre la tasa de curación (es decir, el número de activos financieros que han vuelto a un estatus de rendimiento) después de que ocurriera un incumplimiento sobre el activo financiero.

B8B Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a evaluar las políticas de modificación y restructuración de una entidad, el párrafo 35F(f)(ii) requiere que se revele información sobre la forma en que la entidad controla hasta qué punto las correcciones de valor por pérdidas sobre los activos financieros anteriormente revelados de acuerdo con el párrafo 35F(f)(i) se han medido posteriormente por un importe que iguala las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo de acuerdo con el párrafo 5.5.3 de la NIIF 9. La información cuantitativa que ayudará a los usuarios a comprender el incremento posterior del riesgo crediticio de los activos financieros modificados puede incluir información sobre los activos financieros modificados que

cumplen los criterios del párrafo 35F(f)(i) para los que la corrección de valor por pérdidas ha vuelto a ser medida por un importe que iguala las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo (es decir, una tasa de deterioro).

B8C El párrafo 35G(a) requiere revelar información sobre la base de los datos de entrada y supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9. Los supuestos y datos de entrada de una entidad utilizados para medir las pérdidas crediticias esperadas o determinar el alcance de los incrementos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial puede incluir información obtenida de información histórica interna o informes de calificación y supuestos sobre la vida esperada de los instrumentos financieros y el calendario de la venta de garantías colaterales.

Cambios en la corrección de valor por pérdidas (véase el párrafo 35H)

B8D De acuerdo con el párrafo 35H, se requiere que una entidad explique las razones para los cambios en la corrección de valor por pérdidas durante el periodo. Además de la conciliación del saldo inicial con el final de la corrección de valor por pérdidas, puede ser necesario proporcionar una explicación narrativa de los cambios. Esta explicación narrativa puede incluir un análisis de las razones para los cambios en la corrección de valor por pérdidas durante el periodo, incluyendo:

(a) la composición de la cartera;

(b) el volumen de instrumentos financieros comprados u originados; y

(c) la gravedad de las pérdidas crediticias esperadas.

B8E Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera la corrección de valor por pérdidas se reconoce como una provisión. Una entidad debería revelar información sobre los cambios en la corrección de valor por pérdidas para los activos financieros por separado de los compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Sin embargo, si un instrumento financiero incluye un componente de préstamo (es decir un activo financiero) y un componente de compromiso no dispuesto (es decir un compromiso de préstamo) y la entidad no puede identificar por separado las pérdidas crediticias esperadas sobre el componente de compromiso de préstamo de las del componente de activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas sobre el compromiso de préstamo deben reconocerse junto con la corrección de valor por pérdidas para el activo financiero. En la medida en que las pérdidas crediticias esperadas combinadas excedan el importe en libros bruto del activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas deben reconocerse como una provisión.

Garantía colateral (párrafo 35K)

B8F El párrafo 35K requiere revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias sobre el importe de las pérdidas crediticias esperadas. No se requiere que una entidad revele información sobre el valor razonable de la garantía colateral y otras mejoras crediticias ni que cuantifique el valor exacto de la garantía colateral que se incluyó en el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas (es decir, la pérdida dada por incumplimiento).

B8G Una descripción narrativa de la garantía colateral y su efecto sobre los importes de las pérdidas crediticias esperadas puede incluir información sobre:

(a) los principales tipos de garantías colaterales mantenidas como seguro y otras mejoras crediticias (ejemplos de estas últimas son los avales, los derivados de crédito, y los acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NIC 32);

(b) el volumen de garantías colaterales mantenidas y otras mejoras crediticias y su significado en términos de la corrección de valor por pérdidas;

(c) las políticas y procesos para valorar y gestionar las garantías colaterales y otras mejoras crediticias;

(d) los principales tipos de contrapartes para garantías colaterales y otras mejoras crediticias y su solvencia crediticia; e

(e) información acerca de concentraciones de riesgo dentro de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias.

Exposición al riesgo crediticio (párrafos 35M y 35N)

B8H El párrafo 35M requiere revelar información sobre la exposición de riesgo crediticio de una entidad y las concentraciones significativas de riesgo crediticio en la fecha de presentación. Existe una concentración de riesgo crediticio cuando un número de contrapartes se localizan en una región geográfica o están implicadas en actividades similares y tienen características económicas parecidas que causarían que su capacidad para cumplir con sus obligaciones contractuales fuera afectada de forma semejante por cambios en las condiciones

económicas o de otro tipo. Una entidad debería proporcionar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender si existen grupos o carteras de instrumentos financieros con características concretas que podrían afectar a una gran parte de ese grupo de instrumentos financieros tal como una concentración a riesgos concretos. Esto podría incluir, por ejemplo, agrupaciones de préstamos con respecto al valor, sector geográfico, industrial o concentraciones por tipo de emisor.

B8I El número de grados de calificación de riesgo crediticio utilizado para revelar la información de acuerdo con el párrafo 35M deberá ser congruente con el número sobre el que la entidad informa al personal clave de la gerencia a efectos de la gestión del riesgo crediticio. Si la información sobre morosidad es la única información disponible específica del prestatario y una entidad utiliza dicha información para evaluar si se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial, de acuerdo con el párrafo 5.5.11 de la NIIF 9, una entidad proporcionará un análisis por estatus de morosidad de esos activos financieros.

B8J Cuando una entidad ha medido las pérdidas crediticias esperadas sobre una base colectiva, puede no ser capaz de distribuir el importe en libros bruto de los activos financieros individuales o la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera entre los grados de calificación de riesgo crediticio para los que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. En ese caso, una entidad debería aplicar el requerimiento del párrafo 35M a los instrumentos financieros que puedan atribuirse directamente a un grado de calificación de riesgo crediticio y revelar por separado el importe en libros bruto de los instrumentos financieros para los que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se han medido de forma colectiva.

Máximo nivel de exposición al riesgo de crédito [apartado (a) del párrafo 36]

B9 Los párrafos 35K(a) y 36(a) requieren la revelación del importe que mejor represente el máximo nivel de exposición al riesgo crediticio de la entidad. En el caso de un activo financiero, generalmente es su importe bruto en libros, neto de:

(a) cualquier importe compensado de acuerdo con la NIC 32; y

(b) cualquier corrección de valor por pérdidas se reconocerá de acuerdo con la NIIF 9.

B10 Las actividades que dan lugar al riesgo de crédito y al máximo nivel de exposición asociado al mismo incluyen, sin limitarse a ellas:

(a) La concesión de préstamos a los clientes, así como la realización de depósitos en otras entidades. En estos casos, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe en libros de los activos financieros relacionados.

(b) La realización de contratos de derivados, por ejemplo contratos sobre moneda extranjera, permutas de tasas de interés o derivados de crédito. Cuando el activo resultante se mida al valor razonable, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa será igual a su importe en libros.

(c) La concesión de garantías financieras. En este caso, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito es el importe máximo que la entidad tendría que pagar si se ejecutara la garantía, que puede ser significativamente superior al importe reconocido como pasivo.

(d) La emisión de un compromiso de préstamo que sea irrevocable a lo largo de la vida de la línea de crédito, o que sólo sea revocable en respuesta a un cambio adverso significativo. Si el emisor no pudiese liquidar el compromiso de préstamo en términos netos con efectivo u otro instrumento financiero, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe total del compromiso. Esto es así porque existe incertidumbre sobre si en el futuro se dispondrá de algún importe sobre la parte no dispuesta. El importe del riesgo puede ser significativamente mayor que el importe reconocido como pasivo.

Información a revelar de tipo cuantitativo sobre el riesgo de liquidez [párrafos 34(a) y 39(a) y (b)]

B10A De acuerdo con el párrafo 34(a) una entidad revelará datos cuantitativos resumidos, acerca de su exposición al riesgo de liquidez, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal clave de la gerencia. La entidad explicará cómo se determinan esos datos. Si las salidas de efectivo (u otro activo financiero) incluidas en esos datos pueden:

(a) tener lugar de forma significativa con anterioridad a lo indicado en los datos, o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) ser por importes significativamente diferentes de los indicados en los datos (por ejemplo para un derivado que está incluido en los datos sobre una base de liquidación neta pero para el cual la contraparte tiene la opción de requerir la liquidación bruta),

la entidad señalará ese hecho, y proporcionará información cuantitativa que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar el alcance de este riesgo, a menos que esa información se incluya en los análisis de vencimientos contractuales requeridos por el párrafo 39(a) o (b).

B11 Al elaborar el análisis de los vencimientos contractuales requeridos por el párrafo 39(a) y (b), una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas de tiempo. Por ejemplo, una entidad podría determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo:

(a) hasta un mes;

(b) más de un mes y no más de tres meses;

(c) más de tres meses y no más de un año; y

(d) más de un año y no más de cinco años.

B11A Para cumplir con el párrafo 39(a) y (b), una entidad no separará el derivado implícito de un instrumento financiero híbrido (combinado). Para tal instrumento, la entidad aplicará el párrafo 39(a).

B11B El párrafo 39(b) requiere que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos, de tipo cuantitativo, para pasivos financieros derivados, donde se muestren los vencimientos contractuales remanentes, en caso de que tales vencimientos contractuales sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo. Por ejemplo, este podría ser el caso de:

(a) una permuta de tasas de interés con un vencimiento remanente de cinco años, en una cobertura de flujo de efectivo de un activo o pasivo financiero con tasa de interés variable.

(b) todos los compromisos de préstamo.

B11C El párrafo 39(a) y (b) requiere que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos de los pasivos financieros, donde se muestren los vencimientos contractuales remanentes para algunos pasivos financieros. Dentro de esta información a revelar:

(a) Cuando una contraparte pueda elegir cuándo un importe ha de ser pagado, el pasivo se asignará al primer periodo en el que se pueda requerir a la entidad que pague. Por ejemplo, los pasivos financieros cuyo reembolso pueda ser requerido a la entidad de forma inmediata (por ejemplo los depósitos a la vista) se incluirán en la banda de tiempo más cercana.

(b) Cuando una entidad esté comprometida a tener cantidades disponibles en parcialidades, cada parcialidad se asignará al primer periodo en que pueda ser requerido el pago. Por ejemplo, un compromiso de préstamo no dispuesto se incluirá en la banda de tiempo que contenga la primera fecha en la que se pueda disponer del mismo.

(c) Para los contratos de garantía financiera emitidos, el importe máximo de la garantía se asignará al primer periodo en el que la garantía pueda ser requerida.

B11D Los importes contractuales a revelar en los análisis de vencimientos, tal como se requieren en el párrafo 39(a) y (b), son los flujos de efectivo contractuales no descontados, por ejemplo:

(a) pasivos por arrendamiento brutos (sin deducir los cargos financieros);

(b) precios especificados en los acuerdos de compra en el futuro de activos financieros en efectivo;

(c) importes netos de las permutas de intereses por las que se intercambian flujos de efectivo netos;

(d) importes contractuales a intercambiar en un instrumento financiero derivado (por ejemplo una permuta financiera de divisas) por los que se intercambian flujos de efectivo brutos; y

(e) los compromisos de préstamo, en términos brutos.

Estos flujos de efectivo no descontados difieren de los importes incluidos en el estado de situación financiera, porque las cantidades de ese estado se basan en flujos de efectivo descontados. Cuando el importe a pagar no sea fijo, el importe revelado se determinará por referencia a las condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, cuando el importe a pagar varíe con los cambios de un índice, el importe revelado puede estar basado en el nivel del índice al final del periodo sobre el que se informa.

B11E El párrafo 39(c) requiere que una entidad describa cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en las partidas incluidas dentro de la información a revelar, en términos cuantitativos, requerida en el párrafo 39(a) y (b). Una entidad incluirá en la información a revelar un análisis de los vencimientos de los activos financieros que mantiene para gestionar el riesgo de liquidez (por ejemplo activos financieros que son fácilmente realizables o se espera que generen entradas de efectivo para atender las salidas de efectivo por pasivos financieros), si esa

información es necesaria para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y alcance del riesgo de liquidez.

B11F Otros factores que una entidad puede considerar al revelar la información requerida en el párrafo 39(c) incluyen, pero no se limitan a, si la entidad:

(a) tiene concedida la disposición de créditos (por ejemplo, créditos respaldados por papel comercial) u otras líneas de crédito (por ejemplo, línea de crédito de disposición inmediata) a las que puede acceder para satisfacer necesidades de liquidez;

(b) mantiene depósitos en bancos centrales para satisfacer necesidades de liquidez;

(c) tiene muy diversas fuentes de financiación;

(d) posee concentraciones significativas de riesgo de liquidez en sus activos o en sus fuentes de financiación;

(e) tiene procedimientos de control interno y planes de contingencias para gestionar el riesgo de liquidez;

(f) tiene instrumentos con cláusulas que provocan el reembolso acelerado (por ejemplo en el caso de una rebaja en la calificación crediticia de la entidad);

(g) tiene instrumentos que pueden requerir la prestación de garantías colaterales adicionales (por ejemplo aportación de garantías adicionales en caso de evolución desfavorable de precios en derivados);

(h) tiene instrumentos que permiten a la entidad elegir si liquida sus pasivos financieros mediante la entrega de efectivo (u otro activo financiero) o mediante la entrega de sus propias acciones; o

(i) tiene instrumentos que están sujetos a acuerdos básicos de compensación.

B12 a B16 [Eliminados]

Riesgo de mercado – análisis de sensibilidad (párrafos 40 y 41)

B17 El apartado (a) del párrafo 40 requiere un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta. De acuerdo con el párrafo B3, una entidad decidirá la manera en que agregará la información para presentar una imagen global, sin combinar información con diferentes características acerca de las exposiciones a riesgos que surjan de entornos económicos significativamente diferentes. Por ejemplo:

(a) Una entidad que negocie con instrumentos financieros podría revelar esta información por separado para los instrumentos financieros mantenidos para negociar y para los no mantenidos para negociar.

(b) Una entidad no debería agregar su exposición a los riesgos de mercado en áreas de hiperinflación con su exposición a esos mismos riesgos de mercado en áreas de inflación muy baja.

Si una entidad estuviese expuesta a un único tipo de riesgo de mercado en un único entorno económico, podría no mostrar información desagregada.

B18 El apartado (a) del párrafo 40 requiere que el análisis de sensibilidad muestre el efecto sobre el resultado del período y el patrimonio, de los cambios razonablemente posibles en la variable relevante de riesgo (por ejemplo, las tasas de interés prevalecientes en el mercado, las tasas de cambio, los precios de las acciones o los de materias primas cotizadas). Con este propósito:

(a) No se requiere que las entidades determinen qué resultado del período podría haberse obtenido si las variables relevantes hubieran sido diferentes. En su lugar, las entidades revelarán el efecto sobre el resultado del período y el patrimonio, al final del periodo sobre el que se informa, suponiendo que hubiese ocurrido un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo en esa fecha, que se hubiera aplicado a las exposiciones al riesgo existentes en ese momento. Por ejemplo, si una entidad tiene un pasivo a tasa de interés variable, al final del año la entidad revelaría el efecto en el resultado del período (es decir, en el gasto por intereses) para el período corriente si las tasas de interés hubiesen variado en importes razonablemente posibles.

(b) No se requiere que las entidades revelen el efecto en el resultado del período y en el patrimonio para cada cambio dentro de un rango de variaciones posibles de la variable relevante de riesgo. Sería suficiente la revelación de los efectos de los cambios en los límites de un rango razonablemente posible.

B19 Al determinar qué constituye un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo, una entidad deberá considerar:

(a) Los entornos económicos en los que opera. Un cambio razonablemente posible no debe incluir escenarios remotos o de "caso más desfavorable", ni "pruebas de tensión". Además, si la tasa de cambio de la variable subyacente de riesgo es estable, la entidad no necesita alterar el patrón de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

cambio razonablemente posible escogido para la variable de riesgo. Por ejemplo, supóngase que las tasas de interés sean del 5 por ciento, y que la entidad ha determinado que es razonablemente posible una fluctuación en ellas de ±50 puntos básicos. En tal caso, revelaría el efecto en el resultado del período y en el patrimonio, de que las tasas de interés cambiasen al 4,5 por ciento o al 5,5 por ciento. En el período siguiente, las tasas de interés se han incrementado al 5,5 por ciento. La entidad continúa creyendo que las tasas de interés pueden fluctuar ±50 puntos básicos (es decir, que la tasa de variación de las tasas de interés es estable). La entidad revelaría el efecto en el resultado del período y en el patrimonio si las tasas de cambio cambiasen al 5 por ciento o al 6 por ciento. No se exigiría que la entidad revisase su evaluación de que las tasas de interés pueden fluctuar razonablemente en ±50 puntos básicos, salvo que existiera evidencia de que dichos tasas se hubieran vuelto significativamente más volátiles.

(b) El marco temporal sobre el que está haciendo la evaluación. El análisis de sensibilidad mostrará los efectos de los cambios que se han considerado razonablemente posibles, sobre el período que medie hasta que la entidad vuelva a presentar estas informaciones, que es usualmente el próximo período anual sobre el que ella informe.

B20 El párrafo 41 permite que una entidad utilice un análisis de sensibilidad que refleje interdependencias entre las variables de riesgo, como por ejemplo la metodología del valor en riesgo, si utilizase este análisis para gestionar su exposición a los riesgos financieros. Esto se aplicará aunque esa metodología midiese sólo el potencial de pérdidas pero no el de ganancias. La entidad que haga esto puede cumplir con el apartado (a) del párrafo 41 revelando el tipo de modelo de valor en riesgo utilizado (por ejemplo, informando si el modelo se basa en simulaciones de Montecarlo), una explicación acerca de cómo opera el modelo y sus principales hipótesis (por ejemplo, el período de tenencia y el nivel de confianza). Las entidades podrían también revelar el intervalo histórico que cubren las observaciones y las ponderaciones aplicadas a las observaciones dentro de dicho intervalo, una explicación de cómo se han tratado las opciones en los cálculos y qué volatilidades y correlaciones se han utilizado (o, como alternativa, qué distribuciones de probabilidad se han supuesto en las simulaciones de Montecarlo).

B21 Una entidad proporcionará un análisis de sensibilidad para la totalidad de su negocio, pero puede suministrar diferentes tipos de análisis de sensibilidad para diferentes clases de instrumentos financieros.

Riesgo de tasa de interés

B22 El *riesgo de tasa de interés* surge de los instrumentos financieros con interés reconocidos en el estado de situación financiera (por ejemplo, instrumentos de deuda adquiridos o emitidos), y de algunos instrumentos financieros no reconocidos en el estado de situación financiera (por ejemplo, algunos compromisos de préstamo).

Riesgo de tasa de cambio

B23 El *riesgo de tasa de cambio* (o riesgo de cambio de la moneda extranjera) surge de instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera, es decir, de una moneda diferente de la moneda funcional en que se miden. A efectos de esta NIIF, el riesgo de tasa de cambio no surge de instrumentos financieros que son partidas no monetarias ni de instrumentos financieros denominados en la moneda funcional.

B24 Se presentará un análisis de sensibilidad para cada moneda en la que una entidad tenga una exposición significativa.

Otros riesgos de precio

B25 Los *otros riesgos de precio* de los instrumentos financieros surgen, por ejemplo, de variaciones en los precios de las materias primas cotizadas o de los precios de los instrumentos de patrimonio. Para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 40, una entidad puede revelar el efecto de un decremento en un determinado índice de precios de mercado de acciones, un precio de materias primas cotizadas u otra variable de riesgo. Por ejemplo, si una entidad concediese garantías sobre valores residuales que sean instrumentos financieros, dicha entidad revelará los incrementos o decrementos en el valor de los activos a los que se aplique la garantía.

B26 Dos ejemplos de instrumentos financieros que dan lugar a riesgo de precio de los instrumentos de patrimonio son, (a) la tenencia de instrumentos de patrimonio de otra entidad y (b) la inversión en un fondo que, a su vez, posea inversiones en instrumentos de patrimonio. Otros ejemplos son los contratos a término y las opciones para comprar o vender cantidades específicas de un instrumento de patrimonio, así como las permutas que están indexadas sobre precios de instrumentos de patrimonio. Los valores razonables de tales instrumentos financieros están afectados por cambios en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio subyacentes.

B27 De acuerdo con el párrafo 40(a), la sensibilidad del resultado del período (que surge, por ejemplo, de instrumentos medidos al valor razonable con cambios en resultados) se revelará por separado de la sensibilidad de otro resultado integral (que procede, por ejemplo, de inversiones en instrumentos de patrimonio cuyos cambios en el valor razonable se presentan en otro resultado integral).

B28 Los instrumentos financieros que una entidad clasifique como instrumentos de patrimonio no vuelven a medirse. Ni el resultado del período ni el patrimonio se verán afectados por el riesgo de precio de tales instrumentos. En consecuencia, no se requiere un análisis de sensibilidad.

Baja en cuentas (párrafos 42C a 42H)

Implicación continuada (párrafo 42C)

B29 La evaluación de la implicación continuada en un activo financiero transferido a efectos de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 42E a 42H se realizará a nivel de la entidad que informa. Por ejemplo, si una subsidiaria transfiere a un tercero no relacionado un activo financiero en el cual la controladora de la subsidiaria tiene implicación continuada, la subsidiaria no incluirá la implicación de la controladora en la evaluación de si tiene o no implicación continuada en el activo transferido (es decir, cuando la subsidiaria es la entidad que informa) en sus estados financieros separados o individuales. Sin embargo, una controladora incluiría su implicación continuada (o la de otro miembro del grupo) en un activo financiero transferido por su subsidiaria al determinar si tiene implicación continuada en el activo transferido en sus estados financieros consolidados (es decir cuando la entidad que informa es el grupo).

B30 Una entidad no tiene una implicación continuada en un activo financiero transferido si, como parte de la transferencia, no retiene parte alguna de los derechos contractuales u obligaciones inherentes en el activo financiero transferido ni adquiere nuevos derechos u obligaciones contractuales relacionadas con el activo financiero transferido. Una entidad no tiene implicación continuada en un activo financiero transferido si no tiene una participación en el rendimiento futuro del activo financiero transferido ni tiene una responsabilidad bajo cualquier circunstancia de realizar pagos en el futuro con respecto al activo financiero transferido. El término "pago" en este contexto no incluye flujos de efectivo del activo financiero transferido que una entidad recauda y que se requiere remitir al receptor.

B30A Cuando una entidad transfiere un activo financiero, ésta puede conservar el derecho de prestar servicios de administración de ese activo financiero a cambio de una comisión que se incluye, por ejemplo, en un contrato de servicios de administración. La entidad evaluará el contrato de servicios de administración de acuerdo con las guías de los párrafos 42C y B30 para decidir si tiene una involucración continuada como resultado de dicho contrato de servicios de administración a efectos de los requerimientos de revelar información. Por ejemplo, un administrador tendrá involucración continuada en un activo financiero transferido a efectos de los requerimientos de información a revelar si la comisión de los servicios de administración depende del importe o calendario de los flujos de efectivo recaudados del activo financiero transferido. Similarmente, un administrador tiene una involucración continuada a efectos de los requerimientos de revelar información si no se pagase una comisión fija en su totalidad debido a la falta de rendimiento del activo financiero transferido. En estos ejemplos, el administrador tiene una participación en el rendimiento futuro del activo financiero transferido. Esta evaluación es independiente de si la comisión a recibir se espera que compense a la entidad de forma adecuada por realizar los servicios de administración.

B31 La implicación continuada en un activo financiero transferido puede proceder de disposiciones contractuales en el acuerdo de transferencia o en un acuerdo separado con la entidad receptora de la transferencia o un tercero involucrado en relación con la transferencia.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad (párrafo 42D)

B32 El párrafo 42D requiere información a revelar cuando parte o la totalidad de los activos financieros transferidos no cumplen los requisitos para la baja en cuentas. Se requiere esa información a revelar en cada fecha de presentación en la cual la entidad continúe reconociendo los activos financieros transferidos, independientemente de cuándo tuvo lugar la transferencia.

Tipos de implicación continuada (párrafos 42E a 42H)

B33 Los párrafos 42E a 42H requieren que la información a revelar cualitativa y cuantitativa para cada tipo de implicación continuada en activos financieros dados de baja en cuentas. Una entidad agregará su implicación continuada en tipos que sean representativos de la exposición de la entidad al riesgo. Por ejemplo, una entidad

puede agregar su implicación continuada por tipo de instrumento financiero (por ejemplo garantías u opciones de compra) o por tipo de transferencia (por ejemplo descuentos de cuentas por cobrar, titulizaciones y préstamos de valores).

Desglose de vencimientos para flujos de salida de efectivo no descontados para recomprar activos transferidos [párrafo 42E(e)]

B34 El párrafo 42E(e) requiere que una entidad revele un desglose de vencimientos de los flujos de salida de efectivo no descontados para recomprar activos financieros dados de baja en cuentas u otros importes a pagar a la entidad receptora de la transferencia con respecto a los activos financieros dados de baja en cuentas, mostrando los vencimientos contractuales restantes de la implicación continuada de la entidad. Este desglose distingue flujos de efectivo que se requieren pagar (por ejemplo contratos a término), flujos de efectivo que se puede requerir pagar a la entidad (por ejemplo opciones de venta emitidas) y los flujos de efectivo que la entidad puede elegir pagar (por ejemplo opciones de compra adquiridas).

B35 Una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas temporales para preparar el desglose de vencimientos requerido por el párrafo 42E(e). Por ejemplo, una entidad puede determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo de vencimientos:

(a) hasta un mes;

(b) más de un mes y no más de tres meses;

(c) más de tres meses y no más de seis meses;

(d) más de seis meses y no más de un año;

(e) más de un año y no más de tres años;

(f) más de tres años y no más de cinco año; y

(g) más de cinco años.

B36 Si existe un rango de posibles vencimientos, los flujos de efectivo se incluirán sobre la base de la fecha primera en que se puede requerir a la entidad pagar o se le permite hacerlo.

Información cualitativa [párrafo 42E(f)]

B37 La información cualitativa requerida por el párrafo 42E(f) incluye una descripción de los activos financieros dados de baja en cuentas y la naturaleza y propósito de la implicación continuada retenida después de transferir esos activos. También incluirá una descripción de los riesgos a los que se expone una entidad, incluyendo:

(a) Una descripción de la forma en que la entidad gestiona el riesgo inherente a su implicación continuada en los activos financieros dados de baja en cuentas.

(b) Si se requiere o no que la entidad cargue con pérdidas antes que otras partes, y la clasificación e importes de pérdidas asumidas por las partes cuya participación está clasificada más baja que la participación de la entidad en el activo (es decir, su implicación continuada en el activo).

(c) Una descripción de cualquier desencadenante asociado con obligaciones de proporcionar apoyo financiero o recomprar un activo financiero transferido.

Ganancias o pérdidas en la baja de cuentas [párrafo 42G(a)]

B38 El párrafo 42G(a) requiere que una entidad revele la ganancia o pérdida en la baja en cuentas relacionada con los activos financieros en los que la entidad tiene implicación continuada. La entidad revelará si una ganancia o pérdida en la baja en cuentas surgió porque los valores razonables de los componentes del activo reconocido con anterioridad (es decir la participación en el activo dado de baja en cuentas y la participación retenida por la entidad) eran diferentes del valor razonable del activo reconocido anteriormente como un todo. En esa situación, la entidad también revelará si las mediciones del valor razonable incluían datos de entrada significativos que no estaban basadas en información de mercado observable, como se describe en el párrafo 27A.

Información adicional (párrafo 42H)

B39 La información a revelar requerida en los párrafos 42D a 42G puede no ser suficiente para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo 42B. Si este fuera el caso, la entidad revelará la información que sea necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar. La entidad decidirá, a la luz de sus circunstancias, cuánta información adicional se necesita proporcionar para satisfacer las necesidades de

información de los usuarios y cuánto énfasis concede a los diferentes aspectos de la información adicional. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a sus usuarios, y el disimulo de información como resultado de su acumulación excesiva.

Compensación de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 13A a 13F)

Alcance (párrafo 13A)

B40 La información a revelar de los párrafos 13B a 13E se requiere para todos los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32. Además, los instrumentos financieros que quedan dentro del alcance de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 13B a 13E si están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que cubre instrumentos financieros y transacciones similares, independientemente de si los instrumentos financieros se compensan de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32.

B41 Los acuerdos similares a los que se refieren los párrafos 13A y B40 incluyen acuerdos de compensación de derivados, acuerdos maestros de recompra globales, acuerdos maestros de préstamo de títulos valores globales, y cualquier derecho relacionado con garantías colaterales financieras. Los instrumentos financieros y transacciones similares a los que hace referencia el párrafo B40 incluyen derivados, acuerdos de venta y recompra, acuerdos de venta inversa y recompra, acuerdos de préstamos recibidos de títulos valores, y de préstamos entregados de títulos valores. Ejemplos de instrumentos financieros que no quedan dentro del alcance del párrafo 13A son los préstamos y depósitos de clientes en la misma institución (a menos que se compensen en el estado de situación financiera), e instrumentos financieros que están sujetos solo a un acuerdo de garantía colateral.

Información a revelar sobre información cuantitativa para activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos dentro del alcance del párrafo 13A (párrafo 13C)

B42 Los instrumentos financieros revelados de acuerdo con el párrafo 13C pueden estar sujetos a requerimientos de medición diferentes (por ejemplo, una cuenta por pagar relacionada con un acuerdo de recompra puede medirse al costo amortizado, mientras que un derivado se medirá a valor razonable). Una entidad incluirá instrumentos por sus importes reconocidos y describirá las diferencias de medición resultantes en la información a revelar relacionada.

Información a revelar sobre los importes brutos de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos dentro del alcance del párrafo 13A [párrafo 13C(a)]

B43 Los importes requeridos por el párrafo 13C(a) relacionados con los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32. Los importes requeridos por el párrafo 13C(a) también se relacionan con los instrumentos financieros reconocidos que están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar independientemente de si cumplen los criterios de compensación. Sin embargo, la información a revelar requerida por el párrafo 13C(a) no se relaciona con los importes reconocidos como consecuencia de acuerdos de garantía colateral que no cumplen los criterios de compensación del párrafo 42 de la NIC 32. En su lugar, se requiere que estos importes se revelen de acuerdo con el párrafo 13C(d).

Información a revelar sobre los importes que se compensan de acuerdo con los criterios del párrafo 42 de la NIC 32 [párrafo 13C(b)]

B44 El párrafo 13C(b) requiere que las entidades revelen los importes compensados de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32 cuando se determinen los importes netos presentados en el estado de situación financiera. Los importes de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos que están sujetos a compensación según el mismo acuerdo se revelarán en la información a revelar sobre activos financieros y pasivos financieros. Sin embargo, los importes revelados (en, por ejemplo, una tabla) se limitarán a los importes que están sujetos a compensación. Por ejemplo, una entidad puede tener un activo derivado reconocido y un pasivo derivado reconocido que cumplen los criterios de compensación del párrafo 42 de la NIC 32. Si el importe bruto del activo derivado es mayor que el importe bruto del pasivo derivado, la tabla de información a revelar del activo financiero incluirá el importe completo del activo derivado [de acuerdo con el párrafo 13C(a)] y el importe completo del pasivo derivado [de acuerdo con el párrafo 13C(b)]. Sin embargo, mientras que la tabla de información a revelar del pasivo financiero incluirá el importe completo del pasivo derivado [de acuerdo con

el párrafo 13C(a), únicamente incluirá el importe del activo derivado [de acuerdo con el párrafo 13C(b)] que es igual al importe del pasivo derivado.

Información a revelar sobre los importes netos presentados en el estado de situación financiera [párrafo 13C(c)]

B45 Si una entidad tiene instrumentos que quedan dentro del alcance de esta información a revelar (como se especifica en el párrafo 13A) pero no cumplen los criterios de compensación del párrafo 42 de la NIC 32, los importes que el párrafo 13C(c) requiere que se revelen serían iguales a los importes que requiere revelar el párrafo 13C(a).

B46 Los importes que el párrafo 13C(c) requiere revelar deben conciliarse con los importes de las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera. Por ejemplo, si una entidad determina que la acumulación o desglose de los importes de partidas individuales de los estados financieros proporciona información más relevante, debe conciliar los importes acumulados o desglosados revelados según el párrafo 13C(c) con los importes de partidas individuales presentados en el estados de situación financiera.

Información a revelar sobre los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no está incluido de otra forma en el párrafo 13C(b) [párrafo 13C(d)]

B47 El párrafo 13C(d) requiere que las entidades revelen los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no estén incluidos de otra forma en el párrafo 13C(b). El párrafo 13C(d)(i) hace referencia a los importes relacionados con los instrumentos financieros reconocidos que no cumplen alguno o todos los criterios de compensación del párrafo 42 de la NIC 32 (por ejemplo, derechos actuales de compensación que no cumplen el criterio del párrafo 42(b) de la NIC 32, o derechos condicionales de compensación que son exigibles y ejercitables solo en el caso de incumplimiento, o solo en el caso de insolvencia o quiebra de cualquiera de las contrapartes).

B48 El párrafo 13C(d)(ii) hace referencia a los importes relacionados con garantías colaterales financieras, incluyendo las garantías de efectivo colaterales, tanto recibidas como pignoradas. Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros que han sido pignorados o recibidos como garantía colateral. Los importes revelados de acuerdo con el párrafo 13C(d))(ii) deberían referirse a las garantías colaterales reales recibidas o pignoradas y no a cualquier cuenta por cobrar o cuenta por pagar reconocida resultante de recuperar o devolver esta garantía.

Límites a los importes revelados en el párrafo 13C(d) (párrafo 13D)

B49 Cuando se revelen los importes de acuerdo con el párrafo 13C(d), una entidad debe tener en cuenta los efectos del exceso de garantía colateral por instrumento financiero. Si es así, la entidad debe en primer lugar deducir los importes revelados de acuerdo con el párrafo 13C(d)(i) del importe revelado de acuerdo con el párrafo 13C(c). La entidad limitará entonces los importes revelados de acuerdo con el párrafo 13C(d)(ii) al importe restante del párrafo 13C(c) para el instrumento financiero relacionado. Sin embargo, si los derechos a garantía colateral pueden ser exigibles para todos los instrumentos financieros, estos derechos pueden incluirse en la información a revelar proporcionada de acuerdo con el párrafo 13D.

Descripción de los derechos de compensación sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares (párrafo 13E)

B50 Una entidad describirá los tipos de derechos de compensación y acuerdos similares revelados de acuerdo con el párrafo 13C(d), incluyendo la naturaleza de esos derechos. Por ejemplo, una entidad describirá sus derechos condicionales. Para instrumentos sujetos a derechos de compensación que no dependen de un suceso futuro pero que no cumplen los criterios restantes del párrafo 42 de la NIC 32, la entidad describirá las razones por las que no se cumplen los criterios. Para cualquier garantía colateral financiera recibida o pignorada, la entidad describirá los términos del acuerdo de garantía colateral (por ejemplo, cuando la garantía está restringida).

Información a revelar por tipo de instrumento financiero o por contraparte

B51 La información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 13(a) a (e) puede agruparse por tipo de instrumento financiero o transacción (por ejemplo, derivados, acuerdos de recompra y recompra inversa o acuerdos de recibir prestados y prestar títulos valores).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B52 De forma alternativa, una entidad puede agrupar la información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 13C(a) a (c) por tipo de instrumento financiero, y la información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 13C(c) a (e) por contraparte. Si una entidad proporciona la información requerida por contraparte, no se requiere que la entidad identifique las contrapartes por nombre. Sin embargo, la designación de contrapartes (Contraparte A, Contraparte B, Contraparte C, etc.) permanecerá congruente de año a año para los años presentados para mantener la comparabilidad. La información a revelar cualitativa se considerará de forma que se pueda facilitar información adicional sobre los tipos de contrapartes. Cuando la información a revelar sobre los importes del párrafo 13C(c) a (e) se proporcione por contraparte, los importes que sean significativos individualmente en términos de los importes de las contrapartes totales se revelarán por separado y los importes individuales insignificantes de las contrapartes restantes se agruparán en una partida.

Otros

B53 La información a revelar específica requerida por los párrafos 13C a 13E son requerimientos mínimos. Para cumplir el objetivo del párrafo 13B una entidad puede necesitar ampliarlos con información a revelar (cualitativa) adicional, dependiendo de las condiciones de los acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos relacionados, incluyendo la naturaleza de los derechos de compensación, y sus efectos o efectos potenciales sobre la situación financiera de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 8
Segmentos de Operación

Principio básico

1 **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.**

Alcance

2 Esta NIIF se aplicará a:

(a) los estados financieros separados o individuales de una entidad:

(i) cuyos instrumentos de deuda o de patrimonio se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o

(ii) que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público; y

(b) los estados financieros consolidados de un grupo con una controladora:

(i) cuyos instrumentos de deuda o de patrimonio se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o

(ii) que registre, o esté en proceso de registrar, los estados financieros consolidados en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público.

3 Cuando una entidad que no esté obligada a aplicar esta NIIF opte por revelar información sobre segmentos que no cumpla con ella, no describirá esa información como información por segmentos.

4 Si un informe financiero de una entidad controladora que se encuentre dentro del alcance de por esta NIIF incluyese tanto sus estados financieros consolidados como sus estados financieros separados, sólo se requerirá información por segmentos en los estados financieros consolidados.

Segmentos de Operación

5 Un segmento de operación es un componente de una entidad:

(a) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos (incluidos los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad);

(b) cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento, y

(c) sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada.

Un segmento de operación podrá comprender actividades de negocio de las que aún no se obtengan ingresos, por ejemplo, los negocios de nueva creación pueden ser segmentos de operación antes de que se obtengan ingresos de sus actividades ordinarias.

6 No todas las partes de una entidad son necesariamente segmentos de operación o integrantes de ellos. Por ejemplo, es posible que la sede social o algunos departamentos funcionales no obtengan ingresos de las actividades ordinarias o los obtengan con un carácter meramente accesorio a las actividades de la entidad, en cuyo caso no serían segmentos de operación. A efectos de la presente NIIF, los planes de beneficios post-empleo de una entidad no son segmentos de operación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

7 La expresión "máxima autoridad en la toma de decisiones de operación" designa una función y no necesariamente a un directivo con un cargo específico. Esa función consiste en la asignación de recursos a los segmentos de operación de una entidad y la evaluación de su rendimiento. Con frecuencia, la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de una entidad es su presidente ejecutivo o su director de operaciones, pero podría ser también, por ejemplo, un grupo de directores ejecutivos u otros.

8 En muchas entidades, las tres características de los segmentos de operación descritas en el párrafo 5 identifican claramente a sus segmentos de operación. No obstante, una entidad puede elaborar informes en los que sus actividades de negocio se presenten de diversas formas. Si la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación utilizase más de un tipo de información segmentada, otros factores podrían servir para identificar a un determinado conjunto de componentes como segmentos de operación de una entidad, entre ellos la naturaleza de las actividades de negocio de cada componente, la existencia de gestores responsables de los mismos y la información presentada al consejo de administración.

9 Generalmente, un segmento de operación tiene un responsable del segmento que rinde cuentas directamente a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación y se mantiene regularmente en contacto con ella, para tratar sobre las actividades de operación, los resultados financieros, las previsiones o los planes para el segmento. El término "responsable del segmento" identifica una función, y no necesariamente a un directivo con un cargo específico. En algunos segmentos de operación, la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación podría ser también el responsable del segmento. Un mismo directivo podría actuar como responsable del segmento para varios segmentos de operación. Cuando en una organización haya más de un conjunto de componentes que cumplen las características descritas en el párrafo 5, pero sólo uno de ellos cuente con responsable del segmento, este conjunto constituirá los segmentos de operación.

10 Las características descritas en el párrafo 5 pueden aplicarse a dos o más conjuntos de componentes que se solapen y para los que existan responsables. Esta estructura es referida a veces como organización matricial. Por ejemplo, en algunas entidades, ciertos directivos son responsables de diferentes líneas de productos y servicios en todo el mundo, mientras que otros lo son de zonas geográficas específicas. La máxima autoridad en la toma de decisiones de operación examina de forma regular los resultados de operación de ambos conjuntos de componentes y cuenta con información financiera sobre ambos. En esa situación, la entidad determinará cuál es el conjunto cuyos componentes definen los segmentos de operación por referencia al principio básico.

Segmentos sobre los que debe informarse

11 Una entidad revelará por separado información sobre cada uno de los segmentos de operación que:

(a) se haya identificado de conformidad con los párrafos 5 a 10 o resulte de la agregación de dos o más de esos segmentos de acuerdo con lo señalado en el párrafo 12, y

(b) exceda de los umbrales cuantitativos fijados en el párrafo 13.

Los párrafos 14 a 19 especifican otras situaciones en las que se presentará información separada sobre un segmento de operación.

Criterios de Agregación

12 Con frecuencia, los segmentos de operación con características económicas similares muestran un rendimiento financiero a largo plazo que es similar. Por ejemplo, cabría esperar promedios de márgenes brutos a largo plazo similares en dos segmentos de operación con características económicas similares. Pueden agregarse dos o más segmentos de operación en uno solo cuando la agregación resulte coherente con el principio básico de esta NIIF y los segmentos tengan características económicas parecidas y sean similares en cada uno de los siguientes aspectos:

(a) la naturaleza de los productos y servicios;

(b) la naturaleza de los procesos de producción;

(c) el tipo o categoría de clientes a los que se destina sus productos y servicios;

(d) los métodos usados para distribuir sus productos o prestar los servicios; y

(e) si fuera aplicable, la naturaleza del marco normativo, por ejemplo, bancario, de seguros, o de servicios públicos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Umbrales cuantitativos

13 Una entidad informará por separado sobre cada uno de los segmentos de operación que alcance alguno de los siguientes umbrales cuantitativos:

(a) Sus ingresos de las actividades ordinarias informados, incluyendo tanto las ventas a clientes externos como las ventas o transferencias inter-segmentos, son iguales o superiores al 10 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias combinados, internos y externos, de todos los segmentos de operación.

(b) El importe absoluto de sus resultados informados es, en términos absolutos, igual o superior al 10 por ciento del importe que sea mayor entre (i) la ganancia combinada informada por todos los segmentos de operación que no hayan presentado pérdidas; (ii) la pérdida combinada informada por todos los segmentos de operación que hayan presentado pérdidas.

(c) Sus activos son iguales o superiores al 10 por ciento de los activos combinados de todos los segmentos de operación.

Los segmentos de operación que no alcancen ninguno de los umbrales cuantitativos podrán considerarse segmentos sobre los que deba informarse, en cuyo caso se revelará información separada sobre los mismos, si la dirección estima que ella podría ser útil para los usuarios de los estados financieros.

14 Una entidad podrá combinar la información sobre segmentos de operación que no alcancen los umbrales cuantitativos, con la referida a otros segmentos de operación que tampoco lo hagan, para formar un segmento sobre el que deba informarse, sólo si unos y otros segmentos de operación tienen características económicas similares y comparten la mayoría de los criterios de agregación enumerados en el párrafo 12.

15 Si el total de los ingresos externos de las actividades ordinarias informados por los segmentos de operación es inferior al 75 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias de la entidad, se identificarán segmentos de operación adicionales sobre los que deba informarse (incluso si éstos no cumplen las condiciones señaladas en el párrafo 13), hasta que no menos del 75 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias de la entidad provenga de segmentos sobre los que deba informarse.

16 La información relativa a otras actividades de negocio y a los segmentos de operación sobre los que no deba informarse se combinará y se revelará dentro de la categoría "resto de los segmentos" colocándola por separado de otras partidas de conciliación en las conciliaciones requeridas por el párrafo 28. Deberán describirse las fuentes de los ingresos de las actividades ordinarias incluidos en la categoría "resto de segmentos".

17 Si la dirección juzgase que un segmento de operación identificado como un segmento sobre el que debió informarse en el período inmediatamente anterior continúa siendo significativo, la información sobre ese segmento seguirá revelándose por separado en el período actual, aunque no cumpla los criterios para informar sobre el mismo que se definen en el párrafo 13.

18 Si un segmento de operación se identifica como segmento sobre el que debe informarse en el período actual de conformidad con los umbrales cuantitativos, la información segmentada del período anterior presentada a efectos comparativos deberá reexpresarse para contemplar el nuevo segmento sobre el que debe informarse como un segmento separado, incluso cuando ese segmento, en el período anterior, no haya cumplido los criterios para informar sobre el mismo definidos en el párrafo 13, a menos que no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo.

19 En la práctica, podría existir un límite al número de segmentos sobre los que la entidad debe informar por separado, más allá del cual la información segmentada podría ser excesivamente detallada. Aunque no se haya determinado un límite preciso, cuando el número de segmentos sobre los que deba informarse de conformidad con los párrafos 13 a 18 exceda de diez, la entidad debe considerar si se ha alcanzado ese límite.

Información a revelar

20 **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.**

21 Con el objeto de dar cumplimiento al principio enunciado en el párrafo 20, una entidad revelará la siguiente información para cada período por el que presente un estado del resultado integral:

(a) la información general indicada en el párrafo 22;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) información sobre el resultado de los segmentos que se presentan, incluyendo los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos específicos incluidos en dicho resultado, los activos de los segmentos, los pasivos de ellos y la base de medición, según lo indicado en los párrafos 23 a 27; y

(c) las conciliaciones entre los totales de los ingresos de las actividades ordinarias de los segmentos, de sus resultados informados, de sus activos, de sus pasivos y de otras partidas significativas de ellos, con los importes correspondientes de la entidad, según lo indicado en el párrafo 28.

Conciliaciones de los importes en el estado de situación financiera para los segmentos sobre los que debe informarse con los importes en el estado de situación financiera de la entidad que se requieren para cada fecha en la que se presenta este estado. La información sobre periodos anteriores deberá reexpresarse según se describe en los párrafos 29 y 30.

Información general

22 Una entidad revelará la siguiente información general:

(a) los factores que han servido para identificar los segmentos sobre los que debe informarse, incluyendo la base de organización (por ejemplo, si la dirección ha optado por organizar la entidad según las diferencias entre productos y servicios, por zonas geográficas, por marcos normativos o con arreglo a una combinación de factores, y si se han agregado varios segmentos de operación);

(aa) los juicios realizados por la gerencia al aplicar los criterios de agregación del párrafo 12. Esto incluye una breve descripción de los segmentos de operación que se han agregado de esta forma y los indicadores económicos que se han evaluado para determinar que los segmentos de operación agregados comparten características económicas similares; y

(b) tipos de productos y servicios de los que cada segmento sobre el que se debe informar obtiene sus ingresos de las actividades ordinarias.

Información sobre resultados, activos y pasivos

23 Una entidad informará sobre la medición de los resultados de cada segmento sobre el que deba informar Una entidad deberá informar sobre la medición de los activos y pasivos totales para cada segmento sobre el que se deba informar, si estos importes se facilitan con regularidad a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Una entidad revelará, asimismo, la siguiente información acerca de cada segmento sobre el que deba informar, cuando los importes especificados estén incluidos en la medida del resultado de los segmentos que examina la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación, o cuando se le faciliten de otra forma con regularidad, aunque no se incluyan en esa medida del resultado de los segmentos:

(a) los ingresos de actividades ordinarias procedentes de clientes externos;

(b) los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de transacciones con otros segmentos de operación de la misma entidad;

(c) los ingresos de actividades ordinarias por intereses;

(d) los gastos por intereses;

(e) la depreciación y amortización;

(f) las partidas significativas de ingresos y gastos reveladas de acuerdo con el párrafo 97 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007);

(g) la participación de la entidad en el resultado de asociadas y de negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación;

(h) el gasto o el ingreso por el impuesto sobre las ganancias; y

(i) las partidas significativas no monetarias distintas de las de depreciación y amortización.

Por cada segmento sobre el que deba informar, una entidad deberá informar sobre los ingresos por intereses separadamente de los gastos por intereses, salvo cuando la mayor parte de los ingresos de las actividades ordinarias del segmento proceda de intereses y la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación evalúe el rendimiento del segmento y decida acerca de los recursos que deben asignársele teniendo en consideración, ante todo, los ingresos netos por intereses. En tal caso, una entidad podrá informar los ingresos por intereses de ese segmento netos de sus gastos por intereses, indicando esta circunstancia.

24 Una entidad revelará la siguiente información respecto de cada segmento sobre el que deba informar siempre que los importes especificados se incluyan en la medida de los activos de los segmentos que examina la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación, o se le faciliten de otra forma con regularidad, aunque no se incluyan en la medida de los activos de los segmentos:

(a) el importe de las inversiones en asociadas y en los negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación, y

(b) el importe de las adiciones de activos no corrientes[1] que no sean instrumentos financieros, activos por impuestos diferidos, activos de beneficios definidos (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) y derechos derivados de contratos de seguros.

Medición

25 El importe de cada partida presentada por los segmentos se corresponderá con la medida informada a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación con el objeto de decidir sobre la asignación de recursos al segmento y evaluar su rendimiento. Los ajustes y eliminaciones efectuados en la elaboración de los estados financieros de una entidad, así como la asignación de los ingresos de las actividades ordinarias, gastos, y pérdidas o ganancias sólo se tendrán en cuenta al determinar las pérdidas o ganancias a presentar por los segmentos cuando se incluyan en la medida de los resultados del segmento utilizados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. De forma similar, sólo se informarán, en relación con un determinado segmento, los activos y pasivos que se incluyan en la medida de los activos y pasivos de ese segmento utilizados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Si se asignasen importes a los resultados, activos o pasivos presentados por los segmentos, deberá hacerse con un criterio razonable de reparto.

26 Si la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación sólo utilizase una medida del resultado de un segmento de operación o de los activos o pasivos del mismo al evaluar el rendimiento de los segmentos y decidir sobre la asignación de recursos, los resultados, los activos y los pasivos de los segmentos se presentarán con arreglo a esas medidas. Si la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación utilizase más de una medida de los resultados de un segmento de operación o de los activos o pasivos del mismo, las medidas sobre las que se informe serán las que la dirección considere que se hayan obtenido con arreglo a los principios de medición más coherentes con los utilizados en la medición de los importes correspondientes de los estados financieros de la entidad.

27 Para cada segmento sobre el que deba informar, una entidad explicará las mediciones de los resultados, los activos y los pasivos del segmento. Como mínimo, revelará:

(a) Los criterios de contabilización de cualesquiera transacciones entre los segmentos sobre los que deba informar.

(b) La naturaleza de cualesquiera diferencias entre las mediciones de los resultados de los segmentos sobre los que deba informar y los resultados de la entidad, antes de tener en cuenta el gasto o ingreso por el impuesto sobre las ganancias y las operaciones discontinuadas (si no se deducen claramente de las conciliaciones indicadas en el párrafo 28). Estas diferencias podrían incluir las políticas contables y los métodos de asignación de los costos centralizados que resulten necesarios para la comprensión de la información segmentada proporcionada.

(c) La naturaleza de cualesquiera diferencias entre las mediciones de los activos de los segmentos sobre los que deba informar y los activos de la entidad (si no aparecen claramente en las conciliaciones indicadas en el párrafo 28). Estas diferencias podrían incluir las políticas contables y los métodos de asignación de activos utilizados conjuntamente que resulten necesarios para la comprensión de la información segmentada proporcionada.

(d) La naturaleza de cualesquiera diferencias entre las mediciones de los pasivos de los segmentos sobre los que deba informar y los pasivos de la entidad (si no aparecen claramente en las conciliaciones indicadas en el párrafo 28). Estas diferencias podrían incluir las políticas contables y los métodos de asignación de pasivos utilizados conjuntamente que resulten necesarios para la comprensión de la información segmentada proporcionada.

(e) La naturaleza de cualesquiera cambios con respecto a períodos anteriores en los métodos de medición empleados para determinar los resultados presentados por los segmentos y, en su caso, el efecto de tales cambios en la medida de los resultados de los segmentos.

---

1 Para activos clasificados de acuerdo con la presentación en función del grado de liquidez, los activos no corrientes son aquéllos que incluyen importes que se esperen recuperar en más de doce meses después del periodo sobre el que se informa.

(f) La naturaleza y el efecto de cualesquiera asignaciones asimétricas a los segmentos sobre los que deba informar. Por ejemplo, una entidad podría asignar gastos por depreciación a un segmento sin asignarle los correspondientes activos depreciables.

Conciliaciones

28 Una entidad facilitará todas las conciliaciones siguientes:

(a) El total de los ingresos de las actividades ordinarias de los segmentos sobre los que deba informar con los ingresos de las actividades ordinarias de la entidad.

(b) El total de la medida de los resultados de los segmentos sobre los que deba informar con los resultados de la entidad, antes de tener en cuenta el gasto (ingreso) por impuestos y las operaciones discontinuadas. No obstante, si una entidad asignase a segmentos sobre los que deba informar partidas tales como el gasto (ingreso) por impuestos, podrá conciliar el total de la medida de los resultados de los segmentos con los resultados de la entidad después de tener en cuenta tales partidas.

(c) El total de los activos de los segmentos sobre los que deba informar, con relación a los activos de la entidad, si los activos de los segmentos se presentan con arreglo al párrafo 23.

(d) El total de los pasivos de los segmentos sobre los que deba informar con los pasivos de la entidad, cuando los pasivos de los segmentos se presentan con arreglo al párrafo 23.

(e) El total de los importes de cualquier otra partida significativa presentada por los segmentos sobre los que deba informar con el correspondiente importe para la entidad.

Todas las partidas significativas de conciliación se identificarán y describirán por separado. Por ejemplo, se identificará y describirá por separado el importe de todo ajuste significativo que resulte necesario para conciliar los resultados de los segmentos sobre los que deba informar con los resultados de la entidad, que tenga su origen en la aplicación de diferentes políticas contables.

Reexpresión de información presentada anteriormente

29 Si una entidad modificase la estructura de su organización interna, de tal modo que la composición de los segmentos sobre los que deba informarse se viera modificada, la información correspondiente de períodos anteriores, incluidos los períodos intermedios, deberá reexpresarse, salvo cuando no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo. La determinación acerca de si la información no está disponible y su costo de obtención es excesivo deberá efectuarse con referencia a cada partida individual de información a revelar. Tras una modificación de la composición de los segmentos de una entidad sobre los que deba informar, una entidad deberá revelar si ha reexpresado la correspondiente información segmentada de períodos anteriores.

30 Si una entidad ha modificado la estructura de su organización interna de tal modo que la composición de los segmentos sobre los que deba informar se haya visto modificada y la información segmentada de períodos anteriores, incluidos los períodos intermedios, no se ha reexpresado para reflejar la modificación, la entidad, en el período en que se produzca dicha modificación, revelará la información segmentada del período actual con arreglo tanto al criterio de segmentación anterior como al nuevo, salvo cuando no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo.

Información a revelar sobre la entidad en su conjunto

31 Los párrafos 32 a 34 se aplican a todas las entidades sujetas a la presente NIIF, incluidas aquéllas con un solo segmento sobre el que se deba informar. Las actividades de negocio de algunas entidades no están organizadas en función de sus diferentes productos o servicios ni en función de las diferentes áreas geográficas en las que operan. Es posible que los segmentos sobre los que deba informar una entidad presenten los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de una amplia gama de productos y servicios muy distintos o que varios de tales segmentos ofrezcan esencialmente los mismos productos y servicios. De forma similar, puede ocurrir que los segmentos sobre los que deba informar una entidad tengan activos en distintas áreas geográficas y presenten ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes de distintas áreas geográficas o que varios de tales segmentos operen en la misma área geográfica. La información exigida en los párrafos 32 a 34 sólo se facilitará si no está ya contenida en la información exigida por esta NIIF en relación con los segmentos sobre los que deba informar.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información sobre productos y servicios

32 Una entidad revelará los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos por cada producto y servicio, o por cada grupo de productos y servicios similares, salvo cuando no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo, en cuyo caso se indicará este hecho. Los importes de los ingresos de las actividades ordinarias presentados se basarán en la información financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros de la entidad.

Información sobre áreas geográficas

33 Una entidad revelará la siguiente información geográfica, salvo cuando no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo:

(a) Los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos (i) atribuidos al país de domicilio de la entidad y (ii) atribuidos, en total, a todos los países extranjeros en los que la entidad obtenga ingresos de las actividades ordinarias. Cuando los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos atribuidos a un país extranjero en particular sean significativos, se los revelará por separado. Una entidad revelará los criterios de asignación, a los distintos países, de los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos.

(b) Los activos no corrientes[2] que no sean instrumentos financieros, activos por impuestos diferidos, activos correspondientes a beneficios post-empleo y derechos derivados de contratos de seguros, (i) localizados en el país de domicilio de la entidad y (ii) localizados, en total, en todos los países extranjeros donde la entidad tenga activos. Cuando los activos en un país extranjero en particular sean significativos, se los revelará por separado.

Los importes informados se determinarán con arreglo a la información financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros de la entidad. Cuando no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resultase excesivo, se revelará este hecho. Una entidad podrá facilitar, además de la información exigida en este párrafo, subtotales correspondientes a la información geográfica por grupos de países.

Información sobre los principales clientes

34 Una entidad facilitará información sobre el grado en que dependa de sus principales clientes. Si los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de transacciones con un solo cliente externo representan el 10 por ciento o más de sus ingresos de las actividades ordinarias, la entidad revelará este hecho, así como el total de los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de cada uno de estos clientes y la identidad del segmento o segmentos que proporcionan esos ingresos. La entidad no necesitará revelar la identidad de los clientes importantes o el importe de los ingresos de las actividades ordinarias que presenta cada segmento por ese cliente. A efectos de esta NIIF, un grupo de entidades sobre las que la entidad que informa conoce que están bajo control común se considerará como un único cliente. Sin embargo, se requiere juicio para evaluar si un gobierno (incluyendo agencias gubernamentales y organismos similares ya sean internacionales, nacionales o locales) y las entidades que la entidad que informa conoce que están bajo el control de ese gobierno se consideran como un único cliente. Al evaluar esto, la entidad que informa considerará el alcance de la integración económica entre esas entidades.

Transición y fecha de vigencia

35 Una entidad aplicará esta NIIF en los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NIIF para periodos que comiencen con anterioridad al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.

35A *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 23. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

36 La información segmentada de periodos anteriores que se revele a efectos comparativos con respecto al periodo inicial de aplicación (incluyendo la aplicación de la modificación del párrafo 23 realizada en abril de

2 Para activos clasificados de acuerdo con la presentación en función del grado de liquidez, los activos no corrientes son aquéllos que incluyen importes que se esperen recuperar en más de doce meses después del periodo sobre el que se informa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

2009), deberá reexpresarse de tal forma que cumpla los requerimientos de esta NIIF, salvo que no se disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo.

36A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó el párrafo 23(f). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

36B La NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* (revisada en 2009) modificó el párrafo 34 para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Si una entidad aplica la NIC 24 (revisada en 2009) a un periodo anterior, la modificación del párrafo 34 se aplicará también a ese periodo.

36C El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 22 y 28. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 14

37 Esta NIIF sustituye a la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definición de término

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

segmentos de operación

Un segmento de operación es un componente de una entidad:

(a) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos (incluidos los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad);

(b) cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento, y

(c) sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 9
Instrumentos Financieros

Capítulo 1 Objetivo

1.1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la información financiera sobre *activos financieros* y *pasivos financieros*, de forma que se presente información útil y relevante para los usuarios de los estados financieros para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

Capítulo 2 Alcance

2.1 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con las NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* o NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. No obstante, en algunos casos la NIIF 10, la NIC 27 o la NIC 28 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto de acuerdo con algunos o todos los requerimientos de esta Norma. Las entidades también aplicarán esta Norma a los derivados sobre las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, salvo cuando el derivado cumpla la definición de instrumento de patrimonio de la entidad que contiene la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

(b) derechos y obligaciones surgidos de arrendamientos a los que sea aplicable la NIIF 16 *Arrendamientos*. Sin embargo:

(i) las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros (es decir, inversiones netas en arrendamientos financieros) y cuentas por cobrar por arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de esta Norma;

(ii) los pasivos por arrendamiento reconocidos por el arrendatario están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas del párrafo 3.3.1 de esta Norma; y

(iii) los derivados implícitos en los arrendamientos están sujetos a los requerimientos sobre derivados implícitos de esta Norma.

(c) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

(d) los instrumentos financieros emitidos por la entidad que cumplan la definición de un instrumento de patrimonio de la NIC 32 (incluyendo opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones) o que se requiera que sean clasificados como un instrumento de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. No obstante, el tenedor de este instrumento de patrimonio aplicará esta Norma a esos instrumentos, a menos que cumplan la excepción mencionada en el apartado (a) anterior.

(e) Derechos y obligaciones surgidos de (i) un contrato de seguro, según lo define la NIIF 4 *Contratos de Seguro*, que sean diferentes de los derechos y obligaciones de un emisor procedentes de un contrato de seguros que cumple la definición de contrato de garantía financiera, o (ii) un contrato que esté dentro del alcance de la NIIF 4 por contener un componente de participación discrecional. Sin embargo, esta Norma es aplicable a un derivado que esté implícito en un contrato que esté dentro del alcance de la NIIF 4, si el derivado no es en sí mismo un contrato que esté dentro del alcance de la NIIF 4. Además, si un emisor de contratos de garantía financiera ha manifestado previa y explícitamente que considera a tales contratos como de seguro y ha usado la contabilidad aplicable a contratos de seguros, el emisor puede optar entre aplicar esta Norma o la NIIF 4 a dichos contratos de garantía

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

financiera (véanse los párrafos B2.5 y B2.6). El emisor podrá efectuar la elección contrato por contrato, pero la elección que haga para cada contrato será irrevocable.

(f) los contratos a término entre un adquirente y un accionista que vende para comprar o vender una adquirida que dará lugar a una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* en una fecha de adquisición futura. El plazo del contrato a término no debería exceder un periodo razonable normalmente necesario para obtener las aprobaciones requeridas y para completar la transacción.

(g) compromisos de préstamo diferentes a los compromisos de préstamo descritos en el párrafo 2.3. Sin embargo, un emisor de compromisos de préstamo aplicará los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma a los compromisos de préstamo que no estén de otra forma dentro del alcance de esta Norma. También, todos los compromisos de préstamo están sujetos a los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma.

(h) instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a los que se aplica la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, excepto los contratos que estén dentro del alcance de los párrafos 2.4 a 2.7 de esta Norma, a los que es de aplicación esta Norma.

(i) derechos a recibir pagos para reembolsar a la entidad por desembolsos que requiere realizar para cancelar un pasivo que reconoce como una provisión de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o para los que, en un periodo anterior, reconoció una provisión de acuerdo con la NIC 37.

(j) derechos y obligaciones dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto los que especifica la NIIF 15 que se contabilicen de acuerdo con esta Norma.

2.2 Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que la NIIF 15 especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma, a efectos del reconocimiento de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.

2.3 Los siguientes compromisos de préstamo están dentro del alcance de esta Norma:

(a) Compromisos de préstamo que la entidad designe como pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 4.2.2). Una entidad que tenga una práctica anterior de venta de los activos procedentes de sus compromisos de préstamo inmediatamente después de su nacimiento, aplicará esta Norma a todos los compromisos de préstamo de la misma clase.

(b) Compromisos de préstamo que puedan liquidarse, por el neto, en efectivo, o emitiendo otro instrumento financiero. Estos compromisos de préstamo son derivados. No se considerará como liquidado por el importe neto un compromiso de préstamo simplemente porque el desembolso del préstamo se haga en plazos (por ejemplo, un préstamo hipotecario para la construcción que se pague a plazos, de acuerdo con el avance de la construcción).

(c) Compromisos de proporcionar un préstamo a una tasa de interés por debajo de la de mercado [véase el párrafo 4.2.1(d)].

2.4 Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2.5.

2.5 Un contrato para comprar o vender partidas no financieras que se liquide por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si el contrato fuese un instrumento financiero, puede ser designado irrevocablemente como medido al valor razonable con cambios en resultados, incluso si se celebró con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Esta designación está disponible solo al inicio del contrato y solo si elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento (algunas veces referida como "asimetría contable") que surgiría en otro caso por no reconocer ese contrato porque está excluido del alcance de esta Norma (véase el párrafo 2.4).

2.6 Existen diversas formas por las que un contrato de compra o de venta de partidas no financieras puede liquidarse por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Entre ellas se incluyen:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) cuando las cláusulas del contrato permitan a cualquiera de las partes liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros;

(b) cuando la capacidad para liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros, no esté explícitamente recogida en las cláusulas del contrato, pero la entidad liquide habitualmente contratos similares por el importe neto, en efectivo u otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros (ya sea con la contraparte, mediante acuerdos de compensación o mediante la venta del contrato antes de su ejercicio o caducidad del plazo);

(c) cuando, para contratos similares, la entidad exija habitualmente la entrega del subyacente y lo venda en un periodo corto con el objetivo de generar ganancias por las fluctuaciones del precio a corto plazo o un margen de intermediación; y

(d) cuando el elemento no financiero objeto del contrato sea fácilmente convertible en efectivo.

Un contrato al que se le apliquen los apartados (b) o (c), no se celebra con el objetivo de recibir o entregar el elemento no financiero, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y, en consecuencia, estará dentro del alcance de esta Norma. Los demás contratos, a los que se aplique el párrafo 2.4, se evaluarán para determinar si han sido celebrados o se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y si, por ello, están dentro del alcance de esta Norma.

2.7 Una opción emitida para la compra o venta de un elemento no financiero que puede liquidarse por el neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros de acuerdo con los párrafos 2.6(a) o 2.6(d) está dentro del alcance de esta Norma. Dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad.

Capítulo 3 Reconocimiento y baja en cuentas

3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 y lo medirá de acuerdo con los párrafos 5.1.1 y 5.1.3. Cuando una entidad reconozca por primera vez un pasivo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2 y lo medirá de acuerdo con el párrafo 5.1.1.

Compra o venta convencional de un activo financiero

3.1.2 Una *compra o venta convencional* de activos financieros se reconocerá y dará de baja, según corresponda, aplicando la contabilidad de la fecha de contratación o la de la fecha de liquidación (véanse los párrafos B3.1.3 a B3.1.6).

3.2 Baja en cuentas de activos financieros

3.2.1 En los estados financieros consolidados, los párrafos 3.2.2 a 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 y B3.2.1 a B3.2.17 se aplicarán a nivel consolidado. Por lo tanto, una entidad primero consolidará todas las subsidiarias de acuerdo con la NIIF 10 y después aplicará dichos párrafos al grupo resultante.

3.2.2 Antes de evaluar si, y en qué medida, la *baja en cuentas* es adecuada según los párrafos 3.2.3 a 3.2.9, una entidad determinará si esos párrafos se deben aplicar a una parte de un activo financiero (o una parte de un grupo de activos financieros similares), o a un activo financiero (o un grupo de activos financieros similares) en su totalidad de la siguiente forma.

(a) Los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán a una parte de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares) si, y solo si, la parte del activo que se considera para la baja en cuentas cumple alguna de las tres condiciones siguientes.

(i) La parte abarca únicamente flujos de efectivo específicamente identificados de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice una segregación de un importe representativo del interés que

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

otorgue a la contraparte el derecho de recibir los flujos de efectivo por intereses pero no los flujos de efectivo derivados del principal de un instrumento de deuda, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán a los flujos de efectivo por intereses.

(ii) La parte comprende solo una participación proporcional completa (prorrata) de los flujos de efectivo del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una participación del 90 por ciento de los flujos de efectivo totales de un instrumento de deuda, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.

(iii) La parte comprende una cuota proporcional completa (prorrata) de flujos de efectivo específicamente identificados del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una participación del 90 por ciento de los flujos de efectivo por intereses totales de un activo financiero, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo por intereses. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo específicamente identificados, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.

(b) En cualquier otro caso, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al activo financiero en su totalidad (o al grupo de activos financieros similares en su totalidad). Por ejemplo, cuando una entidad transfiera (i) el derecho al primer o al último 90 por ciento de los cobros de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros), o (ii) el derecho al 90 por ciento de los flujos de efectivo de un grupo de cuentas por cobrar, pero otorgue una garantía para compensar al comprador por las pérdidas crediticias hasta el 8 por ciento del principal de las cuentas por cobrar, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán en su integridad al activo financiero (o al grupo de activos financieros similares).

En los párrafos 3.2.3 a 3.2.12, el término "activo financiero" se refiere tanto a una parte de un activo financiero (o a una parte de un grupo de activos financieros similares), tal como se identifica en el apartado (a) anterior, como a un activo financiero (o a un grupo de activos financieros similares) en su totalidad.

3.2.3 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando, y solo cuando:

(a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, o

(b) se transfiera el activo financiero, como establecen los párrafos 3.2.4 y 3.2.5 y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, de acuerdo con el párrafo 3.2.6.

(Véase el párrafo 3.1.2 para ventas convencionales de activos financieros.)

3.2.4 Una entidad transfiere un activo financiero si, y solo si:

(a) transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, o

(b) retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero, pero asume la obligación contractual de pagarlos a uno o más perceptores, dentro de un acuerdo que cumpla las condiciones establecidas en el párrafo 3.2.5.

3.2.5 Cuando una entidad retenga los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero (el "activo original"), pero asuma la obligación contractual de pagarlos a una o más entidades (los "perceptores posibles"), la entidad tratará la operación como si fuese una transferencia de activos financieros si, y solo si, se cumplen las tres condiciones siguientes.

(a) La entidad no está obligada a pagar ningún importe a los perceptores posibles, a menos que cobre importes equivalentes del activo original. Los anticipos a corto plazo hechos por la entidad, con el derecho a la recuperación total del importe más el interés acumulado (devengado) a tasas de mercado, no violan esta condición.

(b) La entidad tiene prohibido, según las condiciones del contrato de transferencia, la venta o la pignoración del activo original, excepto como garantía con los perceptores posibles de la obligación de pagarles los flujos de efectivo.

(c) La entidad tiene una obligación de remitir sin retraso significativo cualquier flujo de efectivo que cobre en nombre de los perceptores posibles. Además, la entidad no tiene el derecho de reinvertir estos flujos de efectivo, excepto para inversiones en efectivo o equivalentes al efectivo (como se define en la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*) durante el corto periodo de

liquidación que va desde la fecha de cobro a la fecha de remisión pactada con los perceptores posibles, y los intereses generados por dichas inversiones se entregarán a los perceptores finales.

3.2.6 Cuando una entidad transfiera un activo financiero (véase el párrafo 3.2.4), evaluará en qué medida retiene los riesgos y las recompensas inherentes a su propiedad. En este caso:

(a) Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja en cuentas y reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos y obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(b) Si la entidad retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero, continuará reconociendo éste.

(c) Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha retenido el control sobre el activo financiero. En este caso:

(i) Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja el activo financiero y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia.

(ii) Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el activo financiero en la medida de su implicación continuada en el activo financiero (véase el párrafo 3.2.16).

3.2.7 La transferencia de riesgos y recompensas (véase el párrafo 3.2.6) se evaluará comparando la exposición de la entidad, antes y después de la transferencia, con la variación en los importes y el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Una entidad ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero, si su exposición a la variación en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos del activo no varía de forma significativa como resultado de la transferencia (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto a un acuerdo para la recompra a un precio fijo o al precio de venta más la rentabilidad habitual de un prestamista). Una entidad ha transferido de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero si su exposición a tal variabilidad deja de ser significativa en relación con la variabilidad total del valor presente de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto solo a una opción de recompra por su *valor razonable* en el momento de ejercerla o ha transferido una parte proporcional completa de los flujos de efectivo de un activo financiero mayor en un acuerdo, tal como la subparticipación en un préstamo, que cumpla las condiciones del párrafo 3.2.5).

3.2.8 A menudo resultará obvio si la entidad ha transferido o retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad, y no habrá necesidad de realizar ningún cálculo. En otros casos, será necesario calcular y comparar la exposición de la entidad a la variabilidad en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos, antes y después de la transferencia. El cálculo y la comparación se realizarán utilizando como tasa de descuento una tasa de interés de mercado actual que sea adecuada. Se considerará cualquier tipo de variación en los flujos de efectivo netos, dando mayor ponderación a aquellos escenarios con mayor probabilidad de que ocurran.

3.2.9 El que la entidad haya retenido o no el control [véase el párrafo 3.2.6(c)] del activo transferido dependerá de la capacidad del receptor de la transferencia para venderlo. Si el receptor de la transferencia tiene la capacidad práctica de venderlo en su integridad a una tercera parte no relacionada, y es capaz de ejercerla unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia, la entidad no ha retenido el control. En cualquier otro caso, la entidad ha retenido el control.

Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas

3.2.10 Si una entidad transfiere un activo financiero, en una transferencia que cumple los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, y retiene el derecho de administración del activo financiero a cambio de una comisión, reconocerá un activo o un pasivo por tal contrato de servicio de administración del activo financiero. Si no se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por la prestación de este servicio, se reconocerá un pasivo por la obligación de administración del activo financiero, que medirá por su valor razonable. Si se espera que la comisión a recibir sea superior a una adecuada compensación por la prestación de este servicio de administración del activo financiero, se reconocerá un activo por los derechos de administración, por un importe que se determinará sobre la base de una distribución del importe en libros del activo financiero mayor, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 3.2.13.

3.2.11 Si, como resultado de una transferencia, un activo financiero se da de baja totalmente pero la transferencia conlleva la obtención de un nuevo activo financiero o la asunción de un nuevo pasivo

financiero, o un pasivo por prestación del servicio de administración del activo financiero, la entidad reconocerá el nuevo activo financiero, el nuevo pasivo financiero o el nuevo pasivo por la obligación de administración a sus valores razonables.

3.2.12 **Al dar de baja en cuentas un activo financiero en su integridad, la diferencia entre:**

(a) **el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) y**

(b) **la contraprestación recibida (incluyendo los nuevos activos obtenidos menos los nuevos pasivos asumidos)**

se reconocerá en el resultado del periodo.

3.2.13 **Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor (por ejemplo, cuando una entidad transfiere los flujos de efectivo por intereses que forman parte de un instrumento de deuda [véase el párrafo 3.2.2(a)], y la parte transferida cumple con los requisitos para la baja en cuentas en su totalidad, el anterior importe en libros del activo financiero mayor se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se haya dado de baja, sobre la base de los valores razonables relativos de dichas partes en la fecha de la transferencia. A estos efectos, un activo retenido a consecuencia de la prestación del servicio de administración del activo financiero, se tratará como una parte que continúa reconociéndose. La diferencia entre:**

(a) **el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) imputable a la parte que se ha dado de baja y**

(b) **la contraprestación recibida por la parte dada de baja en cuentas (incluyendo los nuevos activos obtenidos menos los nuevos pasivos asumidos)**

se reconocerá en el resultado del periodo.

3.2.14 Cuando una entidad distribuye el importe en libros previo de un activo financiero mayor, entre la parte que seguirá siendo reconocido y la parte que se da de baja, necesita medir el valor razonable de la parte que continuará reconociendo. Cuando la entidad tenga una experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, o existan transacciones de mercado para dichas partes, los precios recientes de las transacciones realizadas proporcionan la mejor estimación del valor razonable. Cuando no existan precios cotizados ni transacciones de mercado recientes que ayuden a determinar el valor razonable de las partes que continúan siendo reconocidas, la mejor estimación del valor razonable será la diferencia entre el valor razonable del activo financiero mayor, considerado en su conjunto, y la contraprestación recibida del receptor de la transferencia por la parte que se da de baja en cuentas.

Transferencias que no cumplen los requisitos para la baja en cuentas

3.2.15 **Si una transferencia no produce una baja en cuentas porque la entidad ha retenido sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo dicho activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.**

Implicación continuada en activos transferidos

3.2.16 **Si una entidad no transfiere ni retiene sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo transferido, y retiene el control sobre éste, continuará reconociendo el activo transferido en la medida de su implicación continuada. La medida de la implicación continuada de la entidad en el activo transferido es la medida en que está expuesta a cambios de valor del activo transferido. Por ejemplo:**

(a) **Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de garantía del activo transferido, la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el menor entre (i) el importe del activo y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida que se podría requerir devolver a la entidad ("el importe de la garantía").**

(b) **Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de una opción comprada o emitida (o ambas) sobre el activo transferido, la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el importe del activo transferido que la entidad pueda volver a comprar. Sin embargo, en el caso de una opción de venta emitida sobre un activo que se mida a su valor razonable, la cuantía de la implicación continuada de la entidad estará limitada al menor entre el valor razonable del activo transferido y el precio de ejercicio de la opción (véase el párrafo B3.2.13).**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de una opción que se liquide en efectivo, o de una cláusula similar sobre el activo transferido, la cuantía de la implicación continuada se medirá de la misma forma que si se tratase de opciones no liquidadas en efectivo, tal como se establece en el apartado (b) anterior.

3.2.17 Cuando una entidad continúe reconociendo un activo en la medida de su implicación continuada, reconocerá también un pasivo asociado. Sin perjuicio de otros requerimientos de medición contenidos en esta Norma, el activo transferido y el pasivo asociado se medirán sobre una base que refleje los derechos y obligaciones que la entidad haya retenido. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los importes en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea:

(a) el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, si el activo transferido se mide al costo amortizado; o

(b) igual al valor razonable de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, cuando se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor razonable.

3.2.18 La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto incurrido por causa del pasivo asociado.

3.2.19 A los efectos de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor razonable del activo transferido y del pasivo asociado se contabilizarán de forma congruente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 5.7.1, y no podrán ser compensados entre sí.

3.2.20 Si la implicación continuada de una entidad es únicamente sobre una parte de un activo financiero (por ejemplo, cuando una entidad retiene una opción para recomprar parte de un activo transferido o retiene un interés residual que no conlleva la retención sustancial de todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad pero conserva el control), la entidad imputará el importe previo en libros del activo financiero entre la parte que continúa reconociendo, bajo la implicación continuada, y la parte que ha dejado de reconocer, a partir de los valores razonables relativos de esas partes en la fecha de transferencia. A este efecto, se aplicarán los requerimientos del párrafo 3.2.14. La diferencia entre:

(a) el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) asignado a la parte que ha dejado de reconocerse y

(b) la contraprestación recibida por la parte que deja de reconocerse

se reconocerá en el resultado del periodo.

3.2.21 Si el activo transferido se mide al costo amortizado, la opción incluida en esta Norma para designar un pasivo financiero como contabilizado al valor razonable con cambios en el resultado del periodo no será aplicable al pasivo asociado.

Todas las transferencias

3.2.22 Si se continúa reconociendo un activo transferido, ni éste ni el pasivo asociado podrán ser compensados. De forma similar, la entidad no podrá compensar ningún ingreso que surja del activo transferido con ningún gasto incurrido por causa del pasivo asociado (véase el párrafo 42 de la NIC 32).

3.2.23 Si el transferidor otorgase garantías colaterales distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía colateral por ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía colateral y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía colateral de la siguiente forma:

(a) Si el receptor de la transferencia tuviese, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía colateral, el transferidor reclasificará el activo en su estado de situación financiera (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) separadamente de otros activos.

(b) Si el receptor de la transferencia vendiese la garantía colateral pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía colateral.

(c) Si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía colateral, la dará de baja en cuentas y el receptor de la transferencia la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía.

(d) Excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía colateral como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía colateral como un activo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

3.3 Baja en cuentas de pasivos financieros

3.3.1 **Una entidad eliminará de su estado de situación financiera un pasivo financiero (o una parte de éste) cuando, y solo cuando, se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o haya expirado.**

3.3.2 **Una permuta entre un prestamista y un prestatario de instrumentos de deuda con condiciones sustancialmente diferentes, se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose un nuevo pasivo financiero. De forma similar, una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo (con independencia de si es atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero.**

3.3.3 **La diferencia entre el importe en libros de un pasivo financiero (o de una parte del mismo) que ha sido cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del periodo.**

3.3.4 Si una entidad recompra una parte de un pasivo financiero, distribuirá su importe en libros previo entre la parte que continúa reconociendo y la parte que da de baja en cuentas, en función de los valores razonables relativos de una y otra en la fecha de recompra. En el resultado del periodo se reconocerá la diferencia entre (a) el importe en libros asignado a la parte que se da de baja en cuentas y (b) la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo y cualquier pasivo asumido, por la parte dada de baja.

Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 **A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:**

(a) **modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y**

(b) **de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.**

4.1.2 **Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:**

(a) **El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y**

(b) **las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.**

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.2A **Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:**

(a) **el activo financieros se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y**

(b) **las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.**

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.3 **A efectos de la aplicación de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b):**

(a) **principal es el valor razonable del activo financiero en el momento del reconocimiento inicial. El párrafo B4.1.7B proporciona guías adicionales sobre el significado de principal.**

(b) **El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de ganancia. Los párrafos B4.1.7A y B4.1.9A a B4.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en *instrumentos de patrimonio* que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6).

Opción de designar un activo financiero al valor razonable con cambios en resultados

4.1.5 Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos 4.1.1 a 4.1.4, una entidad puede, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como medido al valor razonable con cambios en resultados si haciéndolo elimina o reduce significativamente una incongruencia de medición o reconocimiento (algunas veces denominada "asimetría contable") que surgiría en otro caso de la medición de los activos o pasivos o del reconocimiento de las ganancias y pérdidas de los mismos sobre bases diferentes (véanse los párrafos B4.1.29 a B4.1.32).

4.2 Clasificación de pasivos financieros

4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado, excepto en el caso de:

(a) *Los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.* Estos pasivos, incluyendo los *derivados* que son pasivos, se medirán con posterioridad al valor razonable.

(b) Los pasivos financieros que surjan por una transferencia de activos financieros que no cumplan con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada. Los párrafos 3.2.15 y 3.2.17 se aplicarán a la medición de dichos pasivos financieros.

(c) *Contratos de garantía financiera.* Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a) o (b)] por el mayor de:

(i) el importe de la *corrección de valor por pérdidas* determinada de acuerdo con la Sección 5.5 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15.

(d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Un emisor de un compromiso lo medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a)] por el mayor de:

(i) el importe de la corrección de valor por pérdidas determinada de acuerdo con la Sección 5.5 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15.

(e) Contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la cual se aplica la NIIF 3. Esta contraprestación contingente se medirá posteriormente a valor razonable con cambios reconocidos en resultados.

Opción de designar un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados

4.2.2 Una entidad puede, en el momento del reconocimiento inicial designar de forma irrevocable un pasivo financiero como medido a valor razonable con cambios en resultados cuando lo permita el párrafo 4.3.5, o cuando hacerlo así, dé lugar a información más relevante, porque:

(a) se elimine o reduzca significativamente alguna incongruencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada "asimetría contable") que de otra forma surgiría al utilizar diferentes criterios para medir activos o pasivos, o para reconocer las ganancias y pérdidas de los mismos sobre bases diferentes (véanse los párrafos B4.1.29 a B4.1.32); o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) **un grupo de pasivos financieros o de activos financieros y pasivos financieros, se gestiona y su rendimiento se evalúa según la base del valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión de riesgos documentada, y se proporciona internamente información sobre ese grupo, sobre la base del personal clave de la gerencia de la entidad (según se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), como por ejemplo la junta directiva y el director ejecutivo de la entidad (véanse los párrafos B4.1.33 a B4.1.36).**

4.3 Derivados implícitos

4.3.1 Un derivado implícito es un componente de un contrato híbrido, en el que también se incluye un contrato anfitrión que no es un derivado—con el efecto de que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varíen de forma similar a un derivado sin anfitrión. Un derivado implícito provoca que algunos o todos los flujos de efectivo que de otra manera serían requeridos por el contrato se modifiquen de acuerdo con una tasa de interés especificada, el precio de un instrumento financiero, el de una materia prima cotizada, una tasa de cambio de moneda extranjera, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación u otro índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato. Un derivado que se adjunte a un *instrumento financiero* pero que sea contractualmente transferible de forma independiente o tenga una contraparte distinta a la del instrumento, no es un derivado implícito sino un instrumento financiero separado.

Contratos híbridos con anfitriones de activos financieros

4.3.2 Si un contrato híbrido contiene un anfitrión que está dentro del alcance de esta Norma, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 al contrato híbrido completo.

Otros contratos híbridos

4.3.3 Si un contrato híbrido contiene un anfitrión que no es un activo que quede dentro del alcance de esta Norma, un derivado implícito deberá separarse del anfitrión y contabilizarse como un derivado según esta Norma si, y solo si:

(a) **las características económicas y los riesgos del derivado implícito no están relacionados estrechamente con los correspondientes al contrato anfitrión (véanse los párrafos B4.3.5 y B4.3.8);**

(b) **un instrumento separado con las mismas condiciones del derivado implícito cumpliría con la definición de un derivado; y**

(c) **el contrato híbrido no se mide al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo (es decir, un derivado que se encuentre implícito en un pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados no se separa).**

4.3.4 Si un derivado implícito se separa, el contrato anfitrión se contabilizará de acuerdo con la Norma adecuada. Esta Norma no aborda si un derivado implícito se deberá presentar de forma separada en el estado de situación financiera.

4.3.5 Sin perjuicio de los párrafos 4.3.3 y 4.3.4, si un contrato contiene uno o más derivados implícitos y el anfitrión no es un activo dentro del alcance de esta Norma, una entidad puede designar el contrato híbrido en su totalidad como a valor razonable con cambios en resultados a menos que:

(a) **el derivado o derivados implícitos no modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que, en otro caso, serían requeridos por el contrato; o**

(b) **resulte claro, con un pequeño análisis o sin él, que al considerar por primera vez un instrumento híbrido similar, está prohibida esa separación del derivado o derivados implícitos, tal como una opción de pago anticipada implícita en un préstamo que permita a su tenedor reembolsar por anticipado el préstamo por aproximadamente su costo amortizado.**

4.3.6 Si se requiere por esta Norma que una entidad separe un derivado implícito de su contrato anfitrión, pero no pudiese medir ese derivado implícito de forma separada, ya sea en la fecha de adquisición o al final de un periodo contable posterior sobre el que se informa, designará la totalidad del contrato híbrido como a valor razonable con cambios en resultados.

4.3.7 Si una entidad es incapaz de medir con fiabilidad el valor razonable de un derivado implícito sobre la base de sus plazos y condiciones, el valor razonable del derivado implícito será la diferencia entre el valor razonable del contrato híbrido y el valor razonable del contrato anfitrión. Si la entidad es incapaz de medir el valor razonable

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

del derivado implícito utilizando el método descrito, se aplicará lo dispuesto en el párrafo 4.3.6 y el contrato híbrido se designará como al valor razonable con cambios en resultados.

4.4 Reclasificación

4.4.1 Cuando, y solo cuando, una entidad cambie su modelo de negocio para la gestión de los activos financieros, reclasificará todos los activos financieros afectados de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.4. Para guías adicionales sobre la reclasificación de activos financieros, véanse los párrafos 5.6.1 a 5.6.7, B4.4.1 a B4.4.3, B5.6.1 y B5.6.2.

4.4.2 Una entidad no reclasificará pasivo financiero alguno.

4.4.3 Los siguientes cambios en las circunstancias no son reclasificaciones para los propósitos de los párrafos 4.4.1 y 4.4.2:

(a) una partida que fuera anteriormente designada como un instrumento de cobertura eficaz, en una cobertura de flujos de efectivo o una cobertura de inversión neta que haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerada como tal;

(b) una partida que haya pasado a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o una cobertura de inversión neta; y

(c) cambios en la medición de acuerdo con la Sección 6.7.

Capítulo 5 Medición

5.1 Medición inicial

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el reconocimiento inicial una entidad medirá un activo financiero o pasivo financiero por su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero o pasivo financiero.

5.1.1A Sin embargo, si el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción, una entidad deberá aplicar el párrafo B5.1.2A.

5.1.2 Cuando una entidad utilice la contabilidad de la fecha de liquidación para un activo que sea posteriormente medido al costo amortizado, el activo se reconocerá inicialmente por su valor razonable en la fecha de contratación (véanse los párrafos B3.1.3 a B3.1.6).

5.1.3 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el momento del reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales por su precio de transacción (como se define en la NIIF 15), si dichas cuentas comerciales por cobrar no tienen un componente financiero significativo determinado de acuerdo con la NIIF 15 (o cuando la entidad aplique una solución práctica de acuerdo con el párrafo 63 de la NIIF 15).

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

(a) costo amortizado;

(b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o

(c) valor razonable con cambios en resultados.

5.2.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5 a los activos financieros que se midan a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 y a los activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A.

5.2.3 Una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 (y, si son aplicables, de los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Medición **para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) a un activo financiero que se designa como una partida cubierta[1] .**

5.3 Medición posterior de pasivos financieros

5.3.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un pasivo financiero de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2.

5.3.2 Una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 (y, si son aplicables, de los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) a un pasivo financiero que se designa como una partida cubierta.

5.4 Medición a costo amortizado

Activos financieros

Método del interés efectivo

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el *método del interés efectivo* (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la *tasa de interés efectiva* al *importe en libros bruto de un activo financiero*, excepto para:

(a) *activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados*. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la *tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia* al *costo amortizado del activo financiero* desde el reconocimiento inicial.

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en *activos financieros con deterioro de valor crediticio*. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores.

5.4.2 Una entidad que, en un periodo de presentación, calcula el ingreso por intereses aplicando el método del interés efectivo al costo amortizado de un activo financiero de acuerdo con el párrafo 5.4.1(b), calculará, en periodos de presentación posteriores, el ingreso por intereses aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto si el riesgo crediticio sobre el instrumento financiero mejora, de forma que el activo financiero deja de tener un deterioro de valor crediticio y la mejora puede estar relacionada de forma objetiva con un suceso que ocurre después de que se aplicasen los requerimientos del párrafo 5.4.1(b) (tal como una mejora en la calificación crediticia de un prestatario).

Modificación de los flujos de efectivo contractuales

5.4.3 Cuando se renegocian los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero o se modifican de otro modo y la renegociación o modificación no da lugar a la baja en cuentas de ese activo financiero de acuerdo con esta Norma, una entidad recalculará el importe en libros bruto del activo financiero y reconocerá una *ganancia o pérdida por modificación* en el resultado del periodo. El importe en libros bruto del activo financiero deberá recalcularse como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales modificados o renegociados que están descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. Cualquier costo o comisión incurrido ajusta el importe en libros del activo financiero modificado y se amortiza a lo largo de la duración restante de éste.

---

1 De acuerdo con el párrafo 7.2.21 una entidad puede elegir, como su política contable, continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma. Si una entidad ha realizado esta elección, las referencias en esta Norma a requerimientos de contabilidad de coberturas concretos del Capítulo 6 no son relevantes. En su lugar la entidad aplicará los requerimientos de contabilidad de coberturas relevantes de la NIC 39.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Cancelación

5.4.4 Una entidad reducirá directamente el importe en libros bruto de un activo financiero cuando la entidad no tenga expectativas razonables de recuperar un activo financiero en su totalidad o una parte de éste. Una cancelación constituye un suceso de baja en cuentas [véase el párrafo B3.2.16(r)].

5.5 Deterioro de valor

Reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas

Enfoque general

5.5.1 Una entidad reconocerá una corrección de valor por *pérdidas crediticias esperadas* sobre un activo financiero que se mide de acuerdo con los párrafos 4.1.2 o 4.1.2A, una cuenta por cobrar por arrendamientos, un *activo de contrato* o un compromiso de préstamo y un contrato de garantía financiera a los que se les aplica los requerimientos de deterioro de valor de acuerdo con los párrafos 2.1(g), 4.2.1(c) o 4.2.1(d).

5.5.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor para el reconocimiento y medición de una corrección de valor por pérdidas a activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, la corrección de valor por pérdidas deberá reconocerse en otro resultado integral y no reducirá el importe en libros del activo financiero en el estado de situación financiera.

5.5.3 Con sujeción a los párrafos 5.5.13 a 5.5.16, en cada fecha de presentación, una entidad medirá la corrección de valor por pérdidas de un instrumento financiero por un importe igual a las *pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo*, si el riesgo crediticio de ese instrumento financiero se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento inicial.

5.5.4 El objetivo de los requerimientos del deterioro de valor es reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo de todos los instrumentos financieros para los cuales ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial — evaluado sobre una base colectiva o individual — considerando toda la información razonable y sustentable, incluyendo la que se refiera al futuro.

5.5.5 Con sujeción a los párrafos 5.5.13 a 5.5.16, si, en la fecha de presentación, el riesgo crediticio de un instrumento financiero no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial, una entidad medirá la corrección de valor por pérdidas para ese instrumento financiero a un importe igual a las *pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses*.

5.5.6 Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable deberá considerarse la fecha del reconocimiento inicial a efectos de aplicar los requerimientos de deterioro de valor.

5.5.7 Si una entidad ha medido la corrección de valor por pérdidas para un instrumento financiero a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en el periodo de presentación anterior, pero determina en la fecha de presentación actual que el párrafo 5.5.3 deja de cumplirse, la entidad medirá, en la fecha de presentación actual, la corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses.

5.5.8 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo, como una *ganancia o pérdida por deterioro de valor*, el importe de las pérdidas crediticias esperadas (o reversiones) en que se requiere que sea ajustada la corrección de valor por pérdidas en la fecha de presentación para reflejar el importe que se exige reconocer de acuerdo con esta Norma.

Determinación de incrementos significativos en el riesgo crediticio

5.5.9 En cada fecha de presentación, una entidad evaluará si se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de un instrumento financiero desde el reconocimiento inicial. Al realizar la evaluación, una entidad utilizará el cambio habido en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero, en lugar del cambio en el importe de las pérdidas crediticias esperadas. Para realizar esa evaluación, una entidad comparará el riesgo de que ocurra un incumplimiento sobre un instrumento financiero en la fecha de presentación con el de la fecha del reconocimiento inicial y considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin coste o esfuerzo desproporcionado, que sea indicativa de incrementos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

5.5.10 Una entidad puede suponer que el riesgo crediticio de un instrumento financiero no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial si se determina que el instrumento financiero tiene un riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación (véanse los párrafos B5.5.22 a B5.5.24).

5.5.11 Si la información con vistas al futuro razonable y sustentable está disponible sin coste o esfuerzo desproporcionado, una entidad no puede confiar únicamente en información sobre *morosidad* para determinar si se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial. Sin embargo, cuando la información que tiene más estatus de proyección futura que de morosidad pasada (ya sea sobre una base individual o colectiva) no está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad puede utilizar la información sobre morosidad para determinar si ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Independientemente de la forma en que una entidad evalúa los incrementos significativos en el riesgo crediticio, existe una presunción refutable de que el riesgo crediticio de un activo financiero se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial, cuando los pagos contractuales se atrasen por más de 30 días. Una entidad puede refutar esta presunción si tiene información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, que demuestre que el riesgo crediticio no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial aun cuando los pagos contractuales se atrasen por más de 30 días. Cuando una entidad determina que ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio antes de que los pagos contractuales tengan más de 30 días de mora, la presunción refutable no se aplica.

Activos financieros modificados

5.5.12 Si los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero han sido renegociados o modificados y el activo financiero no se dado de baja en cuentas, una entidad evaluará si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio del instrumento financiero de acuerdo con el párrafo 5.5.3 comparando:

(a) el riesgo de que ocurra un incumplimiento en la fecha de presentación (basado en los términos contractuales modificados); y

(b) el riesgo de que ocurra un incumplimiento en el momento del reconocimiento inicial (basado en los términos contractuales originales, sin modificar).

Activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados.

5.5.13 A pesar de lo establecido en los párrafos 5.5.3 y 5.5.5, en la fecha de presentación una entidad solo reconocerá los cambios acumulados en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo desde el reconocimiento inicial como una corrección de valor por pérdidas para activos financieros con deterioro de valor crediticio originados o comprados.

5.5.14 En cada fecha de presentación, una entidad reconocerá en el resultado del periodo el importe del cambio en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo como una ganancia o pérdida por deterioro. Una entidad reconocerá los cambios favorables en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo como una ganancia por deterioro de valor, incluso si estas últimas son menores que el importe de las pérdidas crediticias esperadas que estuvieran incluidas en los flujos de efectivo estimados en el momento del reconocimiento inicial.

Enfoque simplificado para cuentas por cobrar comerciales, activos de los contratos y cuentas por cobrar por arrendamientos

5.5.15 A pesar de lo establecido en los párrafos 5.5.3 y 5.5.5, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

(a) cuentas por cobrar comerciales o activos de los contratos que procedan de transacciones que están dentro del alcance de la NIIF 15 y que:

(i) no contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NIIF 15 (o cuando la entidad aplica la solución práctica de acuerdo con el párrafo 63 de la NIIF 15); o

(ii) contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NIIF 15, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esa política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar comerciales o activos de los contratos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar comerciales y activos de los contratos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) **cuentas por cobrar por arrendamientos que proceden de transacciones que están dentro del alcance de la NIIF 16, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdida a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Dicha política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar por arrendamientos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar por arrendamientos operativos y financieros.**

5.5.16 Una entidad puede seleccionar su política contable para cuentas por cobrar comerciales, cuentas por cobrar por arrendamientos y activos de los contratos de forma independiente una de la otra.

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

5.5.17 Una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas de un instrumento financiero de forma que refleje:

(a) **un importe de probabilidad ponderada no sesgado que se determina mediante la evaluación de un rango de resultados posibles;**

(b) **el valor temporal del dinero; y**

(c) **la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras.**

5.5.18 Al medir las pérdidas crediticias esperadas, una entidad no necesita necesariamente identificar todos los escenarios posibles. Sin embargo, considerará el riesgo o probabilidad de que ocurra una pérdida crediticia, reflejando la posibilidad de que ocurra y de que no ocurra esa pérdida crediticia, incluso si dicha posibilidad es muy baja.

5.5.19 El periodo máximo a considerar para medir las pérdidas crediticias esperadas es el periodo contractual máximo (incluyendo opciones de ampliación) a lo largo del cual está expuesta la entidad al riesgo crediticio, y no a un periodo más largo, incluso si ese periodo más largo es congruente con la práctica de los negocios.

5.5.20 Sin embargo, algunos instrumentos financieros incluyen un componente de préstamo y un componente de compromiso no utilizado y la capacidad contractual de la entidad para exigir el reembolso y cancelar el compromiso no utilizado no limita la exposición de la entidad a las pérdidas crediticias al periodo de aviso contractual. Para estos instrumentos financieros, y solo para estos, la entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas a lo largo del periodo en que está expuesta al riesgo crediticio y éstas no se mitigarían por acciones de gestión del riesgo crediticio, incluso si ese periodo se extiende más allá del periodo contractual máximo.

5.6 Reclasificación de activos financieros

5.6.1 Si una entidad reclasifica los activos financieros de acuerdo con el párrafo 4.4.1, aplicará dicha reclasificación prospectivamente desde la *fecha de reclasificación*. La entidad no reexpresará las ganancias, pérdidas o intereses (incluidas las ganancias o pérdidas por deterioro de valor) previamente reconocidos. Los párrafos 5.6.2 a 5.6.7 establecen los requerimientos para las reclasificaciones.

5.6.2 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en el resultado del periodo.

5.6.3 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en resultados a la de costo amortizado, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasa a ser su nuevo importe en libros bruto. (Véase el párrafo B5.6.2 sobre guías para la determinación de una tasa de interés efectiva y una corrección de valor por pérdidas en la fecha de reclasificación.)

5.6.4 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en otro resultado integral. La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de costo amortizado, el activo financiero se reclasificará a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral se eliminarán del patrimonio y ajustarán contra el

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta al otro resultado integral pero no al resultado del periodo y, por ello, no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.6 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en resultados a la de valor razonable con cambios en otro resultado integral, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. (Véase el párrafo B5.6.2 sobre guías para la determinación de una tasa de interés efectiva y una corrección de valor por pérdidas en la fecha de reclasificación.)

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de valor razonable con cambios en resultados, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1) en la fecha de reclasificación.

5.7 Ganancias y pérdidas

5.7.1 Una ganancia o pérdida en un activo financiero o en un pasivo financiero que se mida al valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo a menos que:

(a) sea parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés);

(b) sea una inversión en un instrumento de patrimonio y la entidad haya elegido presentar las ganancias y pérdidas de esa inversión en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5;

(c) sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados y se requiera que la entidad presente los efectos de los cambios en el *riesgo crediticio* del pasivo en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7; o

(d) sea un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y se requiere que la entidad reconozca algunos cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.10.

5.7.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

5.7.2 Una ganancia o pérdida en un activo financiero que se mida al costo amortizado y no forme parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo financiero se dé de baja en cuentas, se reclasifique de acuerdo con el párrafo 5.6.2, a través del proceso de amortización, o para reconocer ganancias o pérdidas por deterioro de valor. Una entidad aplicará los párrafos 5.6.2 y 5.6.4 si reclasifica los activos financieros desde la categoría de medición del costo amortizado. Una ganancia o pérdida en un pasivo financiero que se mida al costo amortizado y no forme parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) se reconocerá en el resultado del periodo cuando el pasivo financiero se dé de baja en cuentas y a través del proceso de amortización. (Véase el párrafo B5.7.2 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)

5.7.3 Una ganancia o pérdida sobre activos financieros o pasivos financieros que son partidas cubiertas en una relación de cobertura se reconocerán de acuerdo con los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés.

5.7.4 Si una entidad reconoce activos financieros utilizando la contabilidad de la fecha de liquidación (véanse los párrafos 3.1.2, B3.1.3 y B3.1.6), no reconocerá los cambios en el valor razonable del activo a recibir durante el periodo entre la fecha de contratación y la fecha de liquidación para activos medidos al costo

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

amortizado. En el caso de los activos medidos al valor razonable, sin embargo, el cambio en el valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo o en otro resultado integral, lo que sea adecuado de acuerdo con el párrafo 5.7.1. La fecha de contratación deberá considerarse la fecha del reconocimiento inicial a efectos de la aplicación de los requerimientos de deterioro de valor.

Inversiones en instrumentos de patrimonio

5.7.5 **En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea *mantenida para negociar* y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3. (Véase el párrafo B5.7.3 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)**

5.7.6 Si una entidad realiza la elección del párrafo 5.7.5 reconocerá en el resultado del periodo los dividendos de esa inversión de acuerdo con el párrafo 5.7.1A.

Pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados

5.7.7 **Una entidad presentará una ganancia o pérdida sobre un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o el párrafo 4.3.5, de la forma siguiente:**

(a) **El importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo deberá presentarse en otro resultado integral (véanse los párrafos B5.7.13 a B5.7.20), y**

(b) **el importe restante del cambio en el valor razonable del pasivo se presentará en el resultado del periodo**

a menos que el tratamiento de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo descritos en (a) crearan o aumentaran una asimetría contable en el resultado del periodo (en cuyo caso se aplicará el párrafo 5.7.8). Los párrafos B5.7.5 a B5.7.7 y B5.7.10 a B5.7.12 proporcionan guías para determinar si se pudiera crear o aumentar una asimetría contable.

5.7.8 **Si los requerimientos del párrafo 5.7.7 pudieran crear o aumentar una asimetría contable en el resultado del periodo, una entidad presentará todas las ganancias o pérdidas de ese pasivo (incluyendo los efectos de cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo) en el resultado del periodo.**

5.7.9 A pesar de los requerimientos de los párrafos 5.7.7 y 5.7.8, una entidad presentará en el resultado del periodo todas las ganancias o pérdidas sobre los compromisos del préstamo y los contratos de garantía financiera que estén designados como a valor razonable con cambios en resultados.

Activos medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral

5.7.10 **Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A deberá reconocerse en otro resultado integral, excepto las ganancias o pérdidas por deterioro de valor (véase la Sección 5.5) y las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando un activo financiero se dé de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Si el activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que estaba previamente reconocida en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. El interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconocerá en el resultado del periodo.**

5.7.11 **Como se describe en el párrafo 5.7.10, si un activo financiero se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, los importes que se reconocen en el resultado del periodo son los mismos que los importes que se habrían reconocido en el resultado del periodo si el activo financiero se hubiera medido al costo amortizado.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

6.1 Objetivo y alcance de la contabilidad de coberturas

6.1.1 El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar, en los estados financieros, el efecto de las actividades de gestión de riesgos de una entidad que utiliza instrumentos financieros para gestionar las exposiciones que surgen por riesgos concretos que podrían afectar al resultado del periodo (o bien al otro resultado integral, en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio para los cuales una entidad haya optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Este enfoque pretende representar el contexto de los instrumentos de cobertura para los cuales se aplica la contabilidad de coberturas, a fin de permitir conocer mejor sus propósitos y efectos.

6.1.2 Una entidad puede optar por designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta de acuerdo con los párrafos 6.2.1 a 6.3.7 y B6.2.1 a B6.3.25. Para relaciones de cobertura que cumplen los criterios requeridos, una entidad contabilizará la ganancia o pérdida de un instrumento de cobertura y de la partida cubierta de acuerdo con los párrafos 6.5.1 a 6.5.14 y B6.5.1 a B6.5.28. Cuando la partida cubierta es un grupo de partidas, una entidad cumplirá con los requerimientos adicionales de los párrafos 6.6.1 a 6.6.6 y B6.6.1 a B6.6.16.

6.1.3 Para una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos financieros o pasivos financieros (y solo para esta cobertura), una entidad puede aplicar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los de esta Norma. En ese caso, la entidad debe también aplicar los requerimientos específicos de la contabilidad de coberturas del valor razonable a la cobertura de una cartera por el riesgo de tasa de interés y designar como partida cubierta a una parte que sea una cantidad monetaria (véanse los párrafos 81A, 89A y GA114 a GA132 de la NIC 39).

6.2 Instrumentos de cobertura

Instrumentos que cumplen los requisitos fijados

6.2.1 Un derivado medido al valor razonable con cambios en resultados puede ser designado como un instrumento de cobertura, excepto en el caso de algunas opciones emitidas (véase el párrafo B6.2.4).

6.2.2 Pueden designarse como instrumento de cobertura los activos financieros que no sean derivados o los pasivos financieros que no sean derivados, si se miden al valor razonable con cambios en resultado, salvo en el caso de que sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados para el cual el importe de su cambio en el valor razonable que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo se presenta en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7. Para una cobertura de riesgo de tasa de cambio, el componente de riesgo de tasa de cambio de un activo financiero o de un pasivo financiero, que no sean derivados, puede ser designado como un instrumento de cobertura siempre que no sea una inversión en un instrumento de patrimonio para el cual una entidad haya optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5.

6.2.3 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo los contratos con una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo o, en su caso, a entidad individual sobre la que se está informando) pueden ser designados como instrumentos de cobertura.

Designación de instrumentos de cobertura

6.2.4 Un instrumento que cumpla los requisitos debe ser designado en su totalidad como un instrumento de cobertura. Las únicas excepciones permitidas son:

(a) la separación del valor intrínseco y del valor temporal de un contrato de opción, y la designación como el instrumento de cobertura solo del cambio en el valor intrínseco de una opción, y no del cambio en el valor temporal (véanse los párrafos 6.5.15 y B6.5.29 a B6.5.33);

(b) la separación del elemento a término y del elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo del cambio en el valor del elemento al contado de un contrato a término y no del elemento a término; de forma similar, el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera puede separarse y excluirse de la designación de un instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véanse los párrafos 6.5.16 y B6.5.34 a B6.5.39); y

(c) una proporción del instrumento de cobertura completo, tal como el 50 por ciento del importe nominal, puede ser designada como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Sin embargo, un instrumento de cobertura no puede ser designado por una parte de su cambio en el valor razonable que proceda únicamente de una porción del periodo durante el cual el instrumento de cobertura se mantiene vigente.

6.2.5 Una entidad puede considerar en combinación, y designar de forma conjunta, como el instrumento de cobertura, cualquier combinación de lo siguiente (incluyendo las circunstancias en las que el riesgo o riesgos que surgen de algunos instrumentos de cobertura compensan los que surgen de otros):

(a) derivados o una proporción de éstos; y

(b) no derivados o una proporción de éstos.

6.2.6 Sin embargo, un instrumento derivado que combina una opción emitida y una opción comprada (por ejemplo, un contrato que asegure unas tasas de interés mínima y máxima) no cumple los requisitos de un instrumento de cobertura si es, en efecto, una opción emitida neta en la fecha de la designación (a menos que cumpla los requisitos de acuerdo con el párrafo B6.2.4). De forma análoga dos o más instrumentos (o proporciones de ellos) pueden ser designados conjuntamente como el instrumento de cobertura solo si, en combinación, no son, en efecto, una opción emitida en la fecha de la designación (a menos que cumpla los requisitos de acuerdo con el párrafo B6.2.4).

6.3 Partidas cubiertas

Partidas que cumplen los requisitos fijados

6.3.1 Una partida cubierta puede ser un activo o pasivo reconocidos, un *compromiso en firme* no reconocido, una *transacción prevista* o bien una inversión neta en un negocio en el extranjero. La partida cubierta puede ser:

(a) una única partida; o

(b) un grupo de partidas (sujetas a lo establecido en los párrafos 6.6.1 a 6.6.6 y B6.6.1 a B6.6.16).

Una partida cubierta puede también ser un componente de esta partida o grupo de partidas (véanse los párrafos 6.3.7 y B6.3.7 a B6.3.25).

6.3.2 La partida cubierta debe ser medible con fiabilidad.

6.3.3 Si una partida cubierta es una transacción prevista (o un componente de la misma), dicha transacción debe ser altamente probable.

6.3.4 Una exposición agregada formada por una combinación de una exposición que podría cumplir los requisitos de una partida cubierta de acuerdo con el párrafo 6.3.1 y un derivado puede ser designada como una partida cubierta (véanse los párrafos B6.3.3 y B6.3.4). Esto incluye una transacción prevista de una exposición agregada (es decir, transacciones futuras no comprometidas pero anticipadas que darían lugar a una exposición y a un derivado) si dicha exposición agregada es altamente probable y, una vez que ha ocurrido, y deja por ello de ser prevista, es elegible como una partida cubierta.

6.3.5 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos en firme o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad que informa. La contabilidad de coberturas puede ser aplicada a transacciones entre entidades dentro del mismo grupo solo en el caso de estados financieros separados o individuales de las entidades pero no en los estados financieros consolidados del grupo, excepto para los estados financieros consolidados de una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, en los que las transacciones entre una entidad de inversión y sus subsidiarias medidas al valor razonable con cambios en resultados no se eliminarán de los estados financieros consolidados.

6.3.6 Sin embargo, como una excepción al párrafo 6.3.5, el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un elemento monetario intragrupo (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos subsidiarias) puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los estados financieros consolidados si provoca una exposición a las ganancias o pérdidas por tasa de cambio de la moneda extranjera que no son completamente eliminadas en la consolidación de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. De acuerdo con la NIC 21, las ganancias o pérdidas de cambio causadas por elementos monetarios intragrupo no quedan completamente eliminadas en la consolidación cuando la partida monetaria intragrupo resulte de una transacción entre dos entidades del grupo que tengan monedas funcionales diferentes. Además, el riesgo de tasa de cambio en transacciones intragrupo previstas que sean altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en los estados financieros consolidados siempre que la transacción

se haya denominado en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado.

Designación de partidas cubiertas

6.3.7 En una relación de cobertura, una entidad puede designar una partida en su totalidad o un componente de la misma como la partida cubierta. La totalidad de la partida comprende todos los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de dicha partida. Un componente de la partida comprende menos que la totalidad del cambio en el valor razonable o de la variabilidad de los flujos de efectivo de dicha partida. En ese caso, una entidad puede designar solo los siguientes tipos de componentes (incluyendo combinaciones) como partidas cubiertas:

(a) Solo cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida atribuibles a un riesgo o riesgos específicos (componente de riesgo), siempre que, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, el componente de riesgo sea identificable por separado y medible con fiabilidad (véanse los párrafos B6.3.8 a B6.3.15). Los componentes de riesgo incluyen la designación de solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta que estén por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un riesgo unilateral).

(b) Uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados.

(c) Los componentes de un importe nominal, es decir una parte específica del importe de una partida (véanse los párrafos B6.3.16 a B6.3.20).

6.4 Criterios requeridos para una contabilidad de coberturas

6.4.1 Una relación de cobertura cumple los requisitos para una contabilidad de coberturas solo si se cumplen todas las condiciones siguientes:

(a) La relación de cobertura consta solo de instrumentos de cobertura y partidas cubiertas elegibles.

(b) Al inicio de la relación de cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión de riesgos de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, la partida cubierta, la naturaleza del riesgo que está siendo cubierto y la forma en que la entidad evaluará si la relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura (incluyendo su análisis de las fuentes de ineficacia de la cobertura y cómo determinará la *razón de cobertura*).

(c) La relación de cobertura cumple todos los requerimientos de eficacia de la cobertura siguientes:

(i) existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6);

(ii) el efecto del riesgo crediticio no predomina sobre los cambios de valor que proceden de esa relación económica (véanse los párrafos B6.4.7 y B6.4.8); y

(iii) la razón de cobertura de la relación de cobertura es la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Sin embargo, dicha designación no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas (véanse los párrafos B6.4.9 a B6.4.11).

6.5 Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

6.5.1 Una entidad aplica la contabilidad de coberturas para relaciones de cobertura que cumplen los criterios requeridos del párrafo 6.4.1 (que incluyen la decisión de la entidad de designar la relación de cobertura).

6.5.2 Existen tres tipos de relaciones de cobertura:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) **Cobertura del valor razonable: es una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme no reconocidos, o de un componente de estas partidas, que puede atribuirse a un riesgo concreto y puede afectar al resultado del periodo.**

(b) **Cobertura de flujos de efectivo: es una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo concreto asociado con un activo o pasivo reconocido o un componente de éstos (tal como la totalidad o algunos de los pagos futuros de interés de una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y que puede afectar al resultado del periodo.**

(c) **Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero tal como se define en la NIC 21.**

6.5.3 Si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha elegido presentar cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5, la exposición cubierta a la que se refiere el párrafo 6.5.2(a) debe ser una que pueda afectar a otro resultado integral. En ese caso, y solo en ese caso, la ineficacia de cobertura reconocida se presenta en otro resultado integral.

6.5.4 Una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una de flujos de efectivo.

6.5.5 Si una relación de cobertura deja de cumplir el requerimiento de eficacia de la cobertura relativo a la razón de cobertura [véase el párrafo 6.4.1(c)(iii)], pero el objetivo de gestión de riesgos para esa relación de cobertura designada se mantiene invariable, una entidad ajustará la razón de cobertura de la relación de cobertura de forma que cumpla de nuevo los criterios requeridos (a esto se hace referencia en esta Norma como "reequilibrio"—véanse los párrafos B6.5.7 a B6.5.21).

6.5.6 Una entidad discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva solo cuando la relación de cobertura (o una parte de una relación de cobertura) deje de cumplir los criterios requeridos (después de tener en cuenta cualquier reequilibrio de la relación de cobertura, si procede). Esto incluye ejemplos de cuando el instrumento de cobertura expira, se vende, resuelve o ejerce. A este efecto, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte del objetivo de gestión de riesgos documentado de la entidad y es congruente con éste. Además, a estos efectos, no existirá expiración o resolución del instrumento de cobertura si:

(a) **como consecuencia de leyes o regulaciones o la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan su contraparte original para pasar a ser la nueva contraparte de cada una de las partes. A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación, que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, el requerimiento de este subpárrafo se cumplirá solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.**

(b) **Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.**

La discontinuación de la contabilidad de coberturas puede afectar a la relación de cobertura en su totalidad o solo a una parte de ésta (en cuyo caso la contabilidad de coberturas continúa para la relación de cobertura restante).

6.5.7 Una entidad aplicará:

(a) el párrafo 6.5.10 cuando discontinúe la contabilidad de coberturas para una cobertura del valor razonable en la que la partida cubierta es (o es un componente de) un instrumento financiero medido al costo amortizado; y

(b) el párrafo 6.5.12 cuando discontinúe la contabilidad de coberturas para coberturas de flujos de efectivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Coberturas del valor razonable

6.5.8 En la medida en que una cobertura del valor razonable cumple con los criterios requeridos conforme se han establecido en el párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará de la forma siguiente:

(a) La ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado del periodo (u otro resultado integral, si el instrumento de cobertura cubre un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5).

(b) La ganancia o pérdida por cobertura de la partida cubierta ajustará el importe en libros de la partida cubierta (si procede) y se reconocerá en el resultado del periodo. Si la partida cubierta es un activo financiero (o un componente de éste) que se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida de cobertura sobre la partida cubierta se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5, dichos importes se mantendrán en el otro resultado integral. Cuando una partida cubierta es un compromiso en firme no reconocido (o un componente de éste), el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta posterior a su designación se reconocerá como un activo o un pasivo con la ganancia o pérdida correspondiente reconocida en el resultado del periodo.

6.5.9 Cuando una partida cubierta en una cobertura del valor razonable es un compromiso en firme (o un componente de éste) para adquirir un activo o asumir un pasivo, el importe en libros inicial del activo o pasivo que resulte del cumplimiento por parte de la entidad del compromiso en firme, se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta que fue reconocido en el estado de situación financiera.

6.5.10 Cualquier ajuste que proceda del párrafo 6.5.8(b) se amortizará a través el resultado del ejercicio si la partida cubierta es un instrumento financiero (o un componente de éste) medido al costo amortizado. La amortización puede empezar tan pronto como exista un ajuste, y comenzará no después del momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por las ganancias y pérdidas de cobertura. La amortización se basará en una tasa de interés efectiva, recalculada en la fecha que comience la amortización. En el caso de un activo financiero (o un componente de éste) que sea una partida cubierta y que se mida a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la amortización se aplica de la misma forma pero al importe que representa la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida de acuerdo con el párrafo 6.5.8(b), en lugar de ajustando el importe en libros.

Coberturas de flujo de efectivo

6.5.11 En la medida en que una cobertura de flujos de efectivo cumpla con los criterios requeridos conforme se han establecido en el párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará de la forma siguiente:

(a) El componente separado de patrimonio asociado con la partida cubierta (reserva de cobertura de flujos de efectivo) se ajustará para que sea el menor de (en términos absolutos):

(i) el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; y

(ii) el cambio acumulado en el valor razonable (valor actual) de la partida cubierta (es decir, el valor presente del cambio acumulado en los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos) desde el inicio de la cobertura.

(b) La parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura efectiva [es decir, la parte que se compensa por el cambio en la reserva de cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con (a)] se reconocerá en otro resultado integral.

(c) Cualquier ganancia o pérdida restante en el instrumento de cobertura [o cualquier ganancia o pérdida requerida para compensar el cambio en la reserva de cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con (a)] es ineficacia de cobertura que se reconocerá en el resultado del periodo.

(d) El importe que se ha acumulado en la reserva de cobertura de flujo de efectivo de acuerdo con (a) se contabilizará de la forma siguiente:

(i) Si una transacción prevista cubierta posteriormente da lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción prevista cubierta para un activo no financiero o un pasivo no financiero pasa a ser un compromiso en firme para el cual se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad

eliminará ese importe de la reserva de cobertura de flujos de efectivo y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) y, por lo tanto, no afecta al otro resultado integral.

(ii) Para coberturas de flujo de efectivo distintas de las cubiertas por (i), ese importe se reclasificará de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, en los periodos en que el ingreso por intereses o gasto por intereses se reconoce o cuando tiene lugar una venta prevista).

(iii) Sin embargo, si ese importe es una pérdida y una entidad espera que toda o parte de ésta no se recupere en uno o más periodos futuros, se reclasificará inmediatamente al resultado del periodo el importe que no se espera recuperar como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).

6.5.12 Cuando una entidad discontinúa la contabilidad de coberturas para una cobertura de flujos de efectivo [véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7(b)] contabilizará el importe que haya sido acumulado en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.5.11(a) de la forma siguiente:

(a) Si se espera que los flujos de efectivo futuros cubiertos todavía ocurran, ese importe se mantendrá en la reserva de cobertura de flujos de efectivo hasta que ocurran los flujos de efectivo futuros o hasta que se aplique el párrafo 6.5.11(d)(iii). Cuando ocurran los flujos de efectivo futuros, se aplicará el párrafo 6.5.11(d).

(b) Si se deja de esperar que los flujos de efectivo futuros cubiertos ocurran, ese importe se reclasificará inmediatamente de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1). Un flujo de efectivo futuro cubierto que deje de ser altamente probable que ocurra puede esperarse todavía que tenga lugar.

Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

6.5.13 Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NIC 21), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:

(a) la parte de la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que se considera que es una cobertura efectiva se reconocerá en otro resultado integral (véase el párrafo 6.5.11); y

(b) la parte ineficaz se reconocerá en el resultado del periodo.

6.5.14 La ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura relacionado con la parte eficaz de la cobertura que ha sido acumulada en la reserva de conversión de moneda extranjera, se reclasificará del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) de acuerdo con los párrafos 48 y 49 de la NIC 21 en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

Contabilización del valor temporal de las opciones

6.5.15 Cuando una entidad separa el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opciones y designa como el instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco de la opción [véase el párrafo 6.2.4(a)], contabilizará el valor temporal de la opción de la forma siguiente (véanse los párrafos B6.5.29 a B6.5.33):

(a) Una entidad diferenciará el valor temporal de las opciones por el tipo de partida cubierta que cubre la opción (véase el párrafo B6.5.29):

(i) una partida cubierta relacionada con una transacción; o

(ii) una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo;

(b) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubre una partida cubierta relacionada con una transacción se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado de patrimonio. El cambio acumulado en el valor razonable que surge del valor temporal de la opción que se ha acumulado en un componente separado de patrimonio (el "importe") se contabilizará de la forma siguiente:

(i) Si la partida cubierta posteriormente da lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o un compromiso en firme para un activo no financiero o un pasivo no financiero para el cual se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

eliminará el importe del componente separado de patrimonio y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) y, por lo tanto, no afecta al otro resultado integral.

(ii) Para relaciones de cobertura distintas de las cubiertas por (i), el importe se reclasificará del componente separado de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afectan al resultado del periodo (por ejemplo, cuando tiene lugar una venta prevista).

(iii) Sin embargo, si todo o una parte de ese importe no se espera que se recupere en uno o más periodos futuros, el importe que no se espera recuperar se reclasificará de forma inmediata al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).

(c) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubre una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado de patrimonio. El valor temporal en la fecha de designación de la opción como un instrumento de cobertura, en la medida en que se relaciona con la partida cubierta, se amortizará de forma sistemática y racional a lo largo del periodo durante el cual el ajuste de cobertura para el valor intrínseco de la opción podría afectar al resultado del periodo (u otro resultado integral, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Por ello, en cada periodo de presentación, el importe de amortización se reclasificará del componente separado de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Sin embargo, si la contabilidad de coberturas se discontinúa para la relación de cobertura que incluye el cambio en el valor intrínseco de la opción como el instrumento de cobertura, el importe neto (es decir, incluyendo la amortización acumulada) que ha sido acumulado en el componente separado de patrimonio se reclasificará de forma inmediata al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1).

Contabilización del elemento a término en los contratos a término y de los diferenciales de la tasa cambio de instrumentos financieros

6.5.16 Cuando una entidad separa el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y designa como el instrumento de cobertura solo el cambio en el valor del elemento al contado del contrato a término, o cuando una entidad separa el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero y lo excluye de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura [véase el párrafo 6.2.4(b)], la entidad puede aplicar el párrafo 6.5.15 al elemento a término del contrato a término o al diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de la misma forma que se aplica al valor temporal de una opción. En ese caso, la entidad aplicará la guía de aplicación de los párrafos B6.5.34 a B6.5.39.

6.6 Coberturas de un grupo de partidas

Elegibilidad de un grupo de partidas como una partida cubierta

6.6.1 Un grupo de partidas (incluyendo un grupo de partidas que constituye una posición neta; véanse los párrafos B6.6.1 a B6.6.8) es una partida cubierta elegible solo si:

(a) está formado por partidas (incluyendo los componentes de las partidas) que son, individualmente, partidas cubiertas elegibles;

(b) las partidas en el grupo se gestionan agrupadas sobre una base de conjunto a efectos de la gestión de riesgos; y

(c) en el caso de una cobertura de flujos de efectivo de un grupo de partidas cuyas variabilidades en los flujos de efectivo no se espera que sean aproximadamente proporcionales a la variabilidad global en los flujos de efectivo del grupo, de forma que surjan posiciones de riesgo compensadas:

(i) es una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera; y

(ii) la designación de esa posición neta especifica el periodo de presentación en el cual las transacciones previstas se espera que afecten al resultado del periodo, así como su naturaleza y volumen (véanse los párrafos B6.6.7 y B6.6.8).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Designación de un componente de un importe nominal

6.6.2 Un componente, que es una proporción de un grupo de partidas elegibles, es una partida cubierta apta siempre que la designación sea congruente con el objetivo de gestión de riesgos de la entidad.

6.6.3 Un componente de un nivel de un grupo global de partidas (por ejemplo, un nivel inferior) es elegible para la contabilidad de coberturas solo si:

(a) es identificable de forma separada y medible con fiabilidad;

(b) el objetivo de gestión de riesgos es cubrir un componente del nivel;

(c) las partidas en el grupo global en el que se identifica al nivel están expuestas al mismo riesgo cubierto (de forma que la medición del nivel cubierto no está afectada de forma significativa por partidas concretas del grupo global que forman parte del nivel cubierto);

(d) para una cobertura de partidas existentes (por ejemplo, un compromiso en firme no reconocido o un activo reconocido) una entidad puede identificar y seguir al grupo global de partidas del que se define el nivel cubierto (de forma que la entidad es capaz de cumplir con los requerimientos de la contabilidad para relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados); y

(e) cualesquiera partidas del grupo que contienen opciones de pago anticipado cumplen los requerimientos para los componentes de un importe nominal (véase el párrafo B6.3.20).

Presentación

6.6.4 Para una cobertura de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas (es decir, en una cobertura de una posición neta) cuyo riesgo cubierto afecta a partidas diferentes en el estado del resultado y otro resultado integral, cualesquiera ganancias o pérdidas de cobertura en ese estado se presentará en un rubro separado de los afectados por las partidas cubiertas. Por ello, en ese estado el importe en el rubro relativo a la partida cubierta misma (por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias o costo de ventas) permanece no afectado.

6.6.5 Para activos y pasivos que están cubiertos juntos como un grupo en una cobertura de valor razonable, la ganancia o pérdida relativa a los activos y pasivos individuales se reconocerá en el estado de situación financiera como un ajuste del importe en libros de las partidas individuales respectivas que comprenden el grupo de acuerdo con el párrafo 6.5.8(b).

Posiciones netas nulas

6.6.6 Cuando la partida cubierta es un grupo con una posición neta nula (es decir, las partidas cubiertas entre ellas compensan totalmente el riesgo que se gestiona sobre la base del grupo), se permite que una entidad le designe en una relación de cobertura que no incluye un instrumento de cobertura, siempre que:

(a) la cobertura sea parte de una estrategia de cobertura de riesgo neto de carácter periódica, por medio de la cual la entidad cubre de forma rutinaria posiciones nuevas del mismo tipo a medida que pasa el tiempo (por ejemplo, según avanzan las transacciones hacia el horizonte temporal que cubre la entidad);

(b) la posición neta cubierta cambia de tamaño a lo largo de la vida de la estrategia de cobertura del riesgo neto periódico y la entidad utiliza instrumentos de cobertura elegibles para cubrir el riesgo neto (es decir, cuando las posiciones netas no son cero);

(c) la contabilidad de coberturas se aplica normalmente a estas posiciones netas cuando la posición neta no es cero y está cubierta con instrumentos de cobertura elegibles; y

(d) la no aplicación de la contabilidad de coberturas a la posición neta nula daría lugar a prácticas contables incongruentes, porque la contabilidad no reconocería las posiciones de riesgo compensadas que, en otro caso, se reconocerían en una cobertura de una posición neta.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6.7 Opción de designar una exposición crediticia según su medida al valor razonable con cambios en resultados

Elegibilidad de las exposiciones crediticias para la designación al valor razonable con cambios en resultados

6.7.1 Si una entidad utiliza un derivado crediticio que se mide al valor razonable con cambios en resultados para gestionar el riesgo crediticio de todo, o parte, de un instrumento financiero (exposición crediticia) puede designar ese instrumento financiero en la medida en que así se gestione (es decir, todo o una parte de éste) como medido al valor razonable con cambios en resultados si:

(a) el nombre de la exposición crediticia (por ejemplo, el prestatario, o el tenedor de un compromiso de préstamo) concuerda con el de la entidad de referencia del derivado crediticio ("concordancia de nombre"); y

(b) el grado de prelación del instrumento financiero concuerda con el de los instrumentos que pueden entregarse de acuerdo con el derivado crediticio.

Una entidad puede realizar esta designación independientemente de si el instrumento financiero que se gestiona para el riesgo crediticio queda o no dentro del alcance de esta Norma (por ejemplo, una entidad puede designar compromisos de préstamo que quedan fuera del alcance de esta Norma). La entidad puede designar ese instrumento financiero en el momento del reconocimiento inicial o con posterioridad, o mientras está sin reconocer. La entidad documentará la designación de forma simultánea.

Contabilidad de las exposiciones crediticias designadas al valor razonable con cambios en resultados

6.7.2 Si un instrumento financiero se designa de acuerdo con el párrafo 6.7.1 como medido al valor razonable con cambios en resultados después de su reconocimiento inicial, o bien no estaba previamente reconocido, la diferencia en el momento de la designación entre el importe en libros, si la hubiera, y el valor razonable se reconocerá de forma inmediata en el resultado del periodo. Para activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará de forma inmediata de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).

6.7.3 Una entidad discontinuará la medición del instrumento financiero que dio lugar al riesgo crediticio, o a una parte de ese instrumento financiero, al valor razonable con cambios en resultados si:

(a) deja de cumplir los criterios requeridos en el párrafo 6.7.1, por ejemplo:

(i) el derivado crediticio o el instrumento financiero relacionado que dio lugar al riesgo crediticio expira o se vende, se termina o liquida; o

(ii) el riesgo crediticio del instrumento financiero deja de gestionarse utilizando derivados crediticios. Por ejemplo, esto podría ocurrir debido a mejoras en la calidad del crédito del prestamista o del tenedor del compromiso de préstamo o a cambios en los requerimientos de capital impuestos a una entidad; y

(b) no se requiere, por alguna otra causa, que se mida el instrumento financiero que da lugar al riesgo crediticio al valor razonable con cambios en resultados (es decir, entretanto el modelo de negocio de la entidad no ha cambiado como para que se requiera una reclasificación de acuerdo con el párrafo 4.4.1).

6.7.4 Cuando una entidad discontinúa la medición del instrumento financiero que da lugar al riesgo crediticio, o de una parte de ese instrumento, al valor razonable con cambios en resultados, el valor razonable de ese instrumento financiero en la fecha de la discontinuación pasa a ser su nuevo importe en libros. Posteriormente, se aplicará la misma medición que se utilizó antes de la designación del instrumento financiero a valor razonable con cambios en resultados (incluyendo la amortización que procede del nuevo importe en libros). Por ejemplo, un activo financiero que hubiera sido clasificado originalmente como medido al costo amortizado revertiría a esa medición y su tasa de interés efectiva se recalcularía sobre la base de su nuevo importe en libros en la fecha de la discontinuación de la medición al valor razonable con cambios en resultados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1 Fecha de vigencia

7.1.1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma anticipada, debe revelar este hecho y aplicar todos sus requerimientos al mismo tiempo (véanse, no obstante, también los párrafos 7.1.2, 7.2.21 y 7.3.2). Aplicará también, al mismo tiempo, las modificaciones del Apéndice C.

7.1.2 Sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 7.1.1, para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad puede optar por aplicar de forma anticipada solo los requerimientos de presentación de las ganancias y pérdidas por pasivos financieros designados al valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 sin aplicar el resto de requerimientos de esta Norma. Si una entidad opta por aplicar solo esos párrafos, revelará ese hecho y proporcionará, sobre una base de negocio en marcha, la información a revelar relacionada establecida en los párrafos 10 y 11 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* [modificada por la NIIF 9 (2010)]. (Véanse también los párrafos 7.2.2 y 7.2.15.)

7.1.3 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitida en diciembre de 2013, modificó los párrafos 4.2.1 y 5.7.5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

7.1.4 La NIIF 15, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 y C42 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.3 y 5.7.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

7.1.5 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 y B5.5.46. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

7.1.6 [Párrafo no utilizado]*

7.1.7 *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa* (Modificaciones a la NIIF 9), emitida en octubre de 2017, añadió los párrafos 7.2.29 a 7.2.34 y B4.1.12A y modificó los párrafos B4.1.11 (b) y B4.1.12(b). Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

* Este párrafo se refiere a una modificación que todavía no está vigente, y no esta por ello, incluida en esta norma. El texto del párrafo será incorporado en el marco técnico local una vez se haga la recomendación para la aplicación de la NIIF 17 Contratos de seguros, la cual se encuentra en discusión pública]

7.2 Transición

7.2.1 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.4 a 7.2.26 y 7.2.28. Esta Norma no deberá aplicarse a partidas que estén dadas ya de baja en cuentas en la fecha de la aplicación inicial.

7.2.2 A efectos de las disposiciones de transición de los párrafos 7.2.1, 7.2.3 a 7.2.28 y 7.3.2, la fecha de la aplicación inicial es la fecha en que una entidad aplica por primera vez los requerimientos de esta Norma y debe ser el comienzo de un periodo de presentación después de la emisión de esta Norma. En función del enfoque elegido por la entidad para aplicar la NIIF 9, la transición puede involucrar una o varias fechas de aplicación inicial para los distintos requerimientos.

Transición para la clasificación y medición (Capítulos 4 y 5)

7.2.3 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad evaluará si un activo financiero cumple la condición de los párrafos 4.1.2(a) o 4.1.2A(a) sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse retroactivamente independientemente del modelo de negocio de la entidad en los periodos de presentación anteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

7.2.4 Si, en la fecha de aplicación inicial, es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado de acuerdo con los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con el elemento de valor temporal del dinero modificado de los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D. (Véase también el párrafo 42R de la NIIF 7.)

7.2.5 Si, en la fecha de aplicación inicial, es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado no era significativa de acuerdo con el párrafo B4.1.12(c) sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo B4.1.12. (Véase también el párrafo 42S de la NIIF 7.)

7.2.6 Si una entidad mide un contrato híbrido a valor razonable de acuerdo con los párrafos 4.1.2A, 4.1.4 o 4.1.5, pero el valor razonable del contrato híbrido no se ha medido en periodos de presentación comparativos, el valor razonable del contrato híbrido en dichos periodos será la suma de los valores razonables de los componentes (es decir el anfitrión que no es un derivado y el derivado implícito) al final de cada periodo de presentación comparativo si la entidad reexpresa periodos anteriores (véase el párrafo 7.2.15).

7.2.7 Si una entidad ha aplicado el párrafo 7.2.6, entonces, en la fecha de aplicación inicial, la entidad reconocerá las diferencias entre el valor razonable del contrato híbrido completo en la fecha de aplicación inicial y la suma de los valores razonables de los componentes del contrato híbrido en la fecha de aplicación inicial en el saldo de ganancias acumuladas inicial (u otro componente de patrimonio, según proceda) del periodo de presentación que incluye la fecha de aplicación inicial.

7.2.8 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad puede designar:

(a) un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo el párrafo 4.1.5; o

(b) una inversión en un instrumento de patrimonio como al valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 5.7.5.

Esta designación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.9 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad:

(a) Revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si ese activo financiero no cumple la condición del párrafo 4.1.5.

(b) Podrá revocar su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si ese activo financiero cumple la condición del párrafo 4.1.5.

Esta designación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.10 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad:

(a) Podrá designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo el párrafo 4.2.2(a).

(b) Revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esta designación se realizó en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a) y esta designación no satisface esa condición en la fecha de la aplicación inicial.

(c) Revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esta designación se realizó en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a) y esta designación satisface esa condición en la fecha de la aplicación inicial.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.11 Si es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad aplicar de forma retroactiva el método del interés efectivo, la entidad tratará:

(a) el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero al final de cada periodo comparativo presentado como el valor en libros bruto de ese activo financiero o el costo amortizado de ese pasivo financiero si la entidad reexpresa periodos anteriores; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial como el nuevo valor en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial de esta Norma.

7.2.12 Si una entidad contabilizó con anterioridad una inversión en un instrumento de patrimonio que no tiene un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) (o para un activo derivado que está vinculado y debe ser liquidado mediante la entrega de este instrumento de patrimonio) al costo de acuerdo con la NIC 39, medirá ese instrumento al valor razonable en la fecha de la aplicación inicial. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable deberá reconocerse en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente de patrimonio, según proceda) del periodo de presentación que incluya la fecha de la aplicación inicial.

7.2.13 Si una entidad contabilizaba anteriormente un pasivo derivado vinculado a un instrumento de patrimonio que no tiene un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) y que debe liquidarse mediante la entrega de éste al costo de acuerdo con la NIC 39, medirá ese pasivo derivado al valor razonable en la fecha de la aplicación inicial. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable deberá reconocerse en las ganancias acumuladas iniciales del periodo de presentación que incluya la fecha de la aplicación inicial.

7.2.14 En la fecha del reconocimiento inicial, una entidad determinará si el tratamiento del párrafo 5.7.7 pudiera crear o aumentar una asimetría contable en el resultado del periodo sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha de la aplicación inicial. Esta Norma deberá aplicarse retroactivamente sobre la base de esa determinación.

7.2.14A En la fecha de aplicación inicial, se permite que una entidad realice la designación del párrafo 2.5 para contratos que ya existen en esa fecha pero solo si designa todos los contratos similares. El cambio en los activos netos procedente de estas designaciones se reconocerá como ganancias acumuladas en la fecha de aplicación inicial.

7.2.15 A pesar del requerimiento del párrafo 7.2.1, una entidad que adopte los requerimientos de clasificación y medición de esta Norma (que incluye los requerimientos relacionados con la medición del costo amortizado para activos financieros y deterioro de valor de las Secciones 5.4 y 5.5) proporcionará la información a revelar establecida en los párrafos 42L a 42O de la NIIF 7, pero no necesitará reexpresar periodos anteriores. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso de retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial, en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación inicial. Sin embargo, si una entidad reexpresa periodos anteriores, los estados financieros reexpresados deben reflejar todos los requerimientos de esta Norma. Si el enfoque elegido por una entidad para aplicar la NIIF 9 da lugar a más de una fecha de aplicación inicial para los distintos requerimientos, este párrafo se aplicará a cada fecha de aplicación inicial (véase el párrafo 7.2.2). Este sería el caso, por ejemplo, si una entidad opta por aplicar de forma anticipada solo los requerimientos de presentación de las ganancias y pérdidas sobre pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 7.1.2 antes de aplicar los otros requerimientos de esta Norma.

7.2.16 Si una entidad prepara información financiera intermedia de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* no necesita aplicar los requerimientos de esta Norma para periodos intermedios anteriores a la fecha de la aplicación inicial si ello fuera impracticable (como se define en la NIC 8).

Deterioro de valor (Sección 5.5)

7.2.17 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 sujeta a los párrafos 7.2.15 y 7.2.18 a 7.2.20.

7.2.18 En la fecha de aplicación inicial, una entidad utilizará la información razonable y sustentable que esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado para determinar el riesgo crediticio en la fecha en que un instrumento financiero se reconoció inicialmente (o para compromisos de préstamos y contratos de garantía financiera en la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable de acuerdo con el párrafo 5.5.6) y lo comparará con el riesgo crediticio en la fecha de aplicación inicial de esta Norma.

7.2.19 Al determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, una entidad puede aplicar:

(a) los requerimientos de los párrafos 5.5.10 y B5.5.22 a B5.5.24; y

(b) la presunción refutable del párrafo 5.5.11 para pagos contractuales que tengan más de 30 días de mora si una entidad va aplicar los requerimientos de deterioro de valor identificando los incrementos

significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial para esos instrumentos financieros sobre la base de la información sobre morosidad.

7.2.20 Si, en la fecha de aplicación inicial, la determinación de si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial requiriera un esfuerzo o costo desproporcionado, una entidad reconocerá una corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en cada fecha de presentación hasta que el instrumento financiero se dé de baja en cuentas [a menos que el instrumento financiero sea de riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación, en cuyo caso se aplicará el párrafo 7.2.19(a)].

Transición para la contabilidad de coberturas (Capítulo 6)

7.2.21 Cuando una entidad aplica por primera vez esta Norma, puede elegir, como su política contable, continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma. Una entidad aplicará esa política a todas sus relaciones de cobertura. Una entidad que elige esa política también aplicará la CINIIF 16 *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* sin las modificaciones que ajustan esa Interpretación a los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma.

7.2.22 Excepto por lo mencionado en el párrafo 7.2.26, una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma de forma prospectiva.

7.2.23 Para aplicar la contabilidad de coberturas desde la fecha de aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, todos los criterios requeridos deben cumplirse en esa fecha.

7.2.24 Las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NIC 39, que también cumplen los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con los criterios de esta Norma (véase el párrafo 6.4.1) después de tener en cuenta cualquier nuevo reequilibrio de la relación de cobertura en el momento de la transición [véase el párrafo 7.2.25(b)], se considerarán como continuación de las relaciones de cobertura.

7.2.25 En el momento de la aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, una entidad:

(a) puede comenzar a aplicar dichos requerimientos desde el mismo momento en que cese de utilizar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39; y

(b) considerará la razón de cobertura de acuerdo con la NIC 39 como el punto de partida para reequilibrar la razón de cobertura de una relación de cobertura que continúa, si procede. Cualquier ganancia o pérdida de este reequilibrio se reconocerá en el resultado del periodo.

7.2.26 Como una excepción a la aplicación prospectiva de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, una entidad:

(a) aplicará la contabilidad para el valor temporal de las opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 39, solo si el cambio en el valor intrínseco de una opción fue designado como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Esta aplicación retroactiva se aplica solo a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o que fueron designadas a partir de entonces.

(b) puede aplicar la contabilidad para el elemento a término de contratos a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 39, solo si fue designado el cambio en el valor al contado de un contrato a término como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Esta aplicación retroactiva se aplica solo a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o fueron designadas a partir de entonces. Además, si una entidad opta por la aplicación retroactiva de esta contabilización, se aplicará a todas las relaciones de cobertura que cumplan los requisitos para esta opción (es decir, en el momento de la transición esta opción no está disponible sobre la base de relación de cobertura por relación de cobertura). La contabilización de los diferenciales de la base de la tasa de cambio de la moneda extranjera (véase el párrafo 6.5.16) puede aplicarse de forma retrospectiva para las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o que fueron designadas a partir de entonces.

(c) aplicará de forma retroactiva el requerimiento del párrafo 6.5.6 de que no existe expiración o resolución del instrumento de cobertura si:

(i) como consecuencia de leyes o regulaciones existentes, o por la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan a su contraparte original, de forma que pasen a ser la nueva contraparte de cada una de las partes; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte.

Entidades que han aplicado la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) o la NIIF 9 (2013) de forma anticipada

7.2.27 Una entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos 7.2.1 a 7.2.26 en la fecha correspondiente de aplicación inicial. Una entidad aplicará cada una de las disposiciones de transición de los párrafos 7.2.3 a 7.2.14 y 7.2.17 a 7.2.26 solo una vez (es decir, si una entidad opta por un enfoque de aplicación de la NIIF 9 que involucra varias fechas de aplicación inicial, no puede aplicar ninguna de dichas disposiciones otra vez si ya fueron aplicadas en una fecha anterior). (Véanse los párrafos 7.2.2 y 7.3.2.)

7.2.28 Una entidad que aplicó la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) o la NIIF 9 (2013) y aplica esta Norma posteriormente:

(a) revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.1.5, pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de esta Norma;

(b) puede designar un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.1.5, pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de esta Norma;

(c) revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición del párrafo 4.2.2(a), pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de esta Norma; y

(d) puede designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.2.2(a), pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de esta Norma.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial de esta Norma. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

Transición para *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa*

7.2.29 Una entidad aplicará *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa* (Modificaciones a la NIIF 9) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.30 a 7.2.34.

7.2.30 Una entidad que aplique por primera vez estas modificaciones al mismo tiempo que esta Norma utilizará los párrafos 7.2.1 a 7.2.28 en lugar de los párrafos 7.2.31 a 7.2.34.

7.2.31 Una entidad que aplique por primera vez estas modificaciones después de utilizar por primera vez esta Norma usará los párrafos 7.2.32 a 7.2.34. La entidad aplicará también los otros requerimientos de transición de esta Norma necesarios para utilizar estos requerimientos. A ese efecto, la referencia a la fecha de aplicación inicial se interpretará como que se refiere al comienzo del periodo sobre el que se informa en el cual una entidad utilice primero estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).

7.2.32 Con respecto a la designación de un activo financiero o un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, una entidad:

(a) revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.1.5, pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de estas modificaciones;

(b) puede designar un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.1.5, pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones;

(c) revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a), pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de estas modificaciones; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) puede designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.2.2(a), pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.33 No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva y los estados financieros reexpresados reflejan todos los requerimientos de esta Norma. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

7.2.34 En el periodo sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones, la entidad revelará la siguiente información a esa fecha de aplicación inicial para cada clase de activos financieros y pasivos financieros que se vieron afectados por estas modificaciones:

(a) la categoría de medición anterior y el importe en libros determinado inmediatamente antes de la aplicación de estas modificaciones;

(b) la categoría de medición nueva y el importe en libros determinado después de la aplicación de estas modificaciones;

(c) el importe en libros de los activos financieros y pasivos financieros en el estado de situación financiera que fueron anteriormente designados como medidos a valor razonable con cambios en resultados, pero que han dejado de designarse de esa forma; y

(d) las razones para cualquier designación o eliminación de la designación de activos financieros o pasivos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados.

7.3 Derogación de la CINIIF 9, la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) y NIIF 9 (2013)

7.3.1 Esta NIIF deroga la CINIIF 9 *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos*. Los requerimientos añadidos a la NIIF 9 de octubre de 2010 incorporaban los requerimientos anteriormente establecidos por los párrafos 5 y 7 de la CINIIF 9. Como una modificación consiguiente, la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* adoptó los requerimientos anteriormente establecidos por el párrafo 8 de la CINIIF 9.

7.3.2 Esta Norma sustituye a la NIIF 9 de (2009), la NIIF 9 (2010) y la NIIF 9 (2013). Sin embargo, para los periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad puede optar por aplicar las versiones anteriores de la NIIF 9 en lugar de aplicar esta Norma, si, y solo si, la fecha correspondiente de la entidad de la aplicación inicial es anterior al 1 de febrero de 2015.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

activo financiero con deterioro crediticio

Un activo financiero tiene deteriorado el crédito cuando han ocurrido uno o más sucesos que tienen un impacto perjudicial sobre los flujos de efectivo futuros estimados de ese activo financiero. Evidencias de que un activo financiero tiene deteriorado el crédito incluyen información observable sobre los sucesos siguientes:

(a) dificultades financieras significativas del emisor o del prestatario;

(b) una infracción del contrato, tal como un incumplimiento o un **suceso de mora**;

(c) el prestamista del prestatario por razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario, le ha otorgado a éste concesiones o ventajas que no le habría facilitado en otras circunstancias;

(d) se está convirtiendo en probable que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera;

(e) la desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras; o

(f) la compra o creación de un activo financiero con un descuento importante que refleja la **pérdida crediticia** incurrida.

Puede no ser posible identificar un suceso discreto único—en su lugar, el efecto combinado de varios sucesos puede haber causado que el activo financiero pase a tener deteriorado el crédito.

activos del contrato

Los derechos que la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma a efectos del reconocimiento y medición de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.

activos financieros comprados u originados, con deterioro crediticio

Activos financieros comprados u originados que tienen un **deterioro crediticio** en el momento del reconocimiento inicial.

baja en cuentas

La eliminación de un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido en el estado de situación financiera de una entidad.

compra o venta convencional

Una compra o venta de un activo financiero bajo un contrato cuyas condiciones requieren la entrega del activo durante un periodo que generalmente está regulado o surge de una convención establecida en el mercado correspondiente.

compromiso en firme

Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.

contrato de garantía financiera

Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.

corrección de valor por pérdidas

La corrección de valor por **pérdidas crediticias esperadas** en activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 4.1.2, cuentas por cobrar por arrendamientos y **activos del contrato**, el importe de deterioro de valor acumulado para los activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y la provisión por pérdidas crediticias esperadas sobre compromisos de préstamo y **contratos de garantía financiera**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el **método del interés efectivo**, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.
costos de transacción	Costos incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión o disposición de un activo financiero o de un pasivo financiero (véase el párrafo B5.4.8). Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.
Derivado	Un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de esta Norma que tiene las tres características siguientes: (a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés especificada, en el precio de un instrumento financiero, en el de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de la moneda extranjera, en un índice de precios o de tasas de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato (a veces se denomina "subyacente" a esta variable). (b) No requiere una inversión inicial neta, o solo obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado. (c) Se liquidará en una fecha futura.
Dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.
en mora	Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo.
fecha de reclasificación	El primer día del primer periodo sobre el que se informa que sigue al cambio del modelo de negocio que da lugar a que una entidad reclasifique los activos financieros.
ganancia o pérdida por deterioro de valor	Ganancias o pérdidas que se reconocen en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.5.8 y que surgen de aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5.
ganancia o pérdida por modificación	El importe que surge de ajustar el **importe en libros bruto de un activo financiero** para reflejar los flujos de efectivo contractuales renegociados o modificados. La entidad recalculará el importe en libros bruto de un activo financiero como el valor presente de los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero modificado o renegociado que están descontados a la **tasa de interés efectiva** original del activo financiero (o **tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia** para **activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados**) o, cuando proceda, la **tasa de interés efectiva** revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. Al estimar los flujos de efectivo esperados de un activo financiero, una entidad considerará todos los términos contractuales del activo financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares), pero no considerará las **pérdidas crediticias esperadas**, a menos que el **activo financiero sea un activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado**, en cuyo caso una entidad considerará también las pérdidas crediticias esperadas que se consideraron al calcular la **tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia**.
importe en libros bruto de un activo financiero	El **costo amortizado de un activo financiero**, antes del ajuste por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

mantenido para negociar	Un activo financiero o pasivo financiero que: (a) se compra o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o de volver a comprarlo en un futuro cercano; (b) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o (c) es un **derivado** (excepto un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz).
método del interés efectivo	El método que se utiliza para el cálculo del **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a los largo del periodo correspondiente.
pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados	Un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones. (a) Cumple la definición de **mantenido para negociar**. (b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o 4.3.5. (c) Se designa en el momento del reconocimiento inicial o con posterioridad como al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 6.7.1.
pérdida crediticia	La diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo) descontadas a la **tasa de interés efectiva** original (o a la **tasa de interés efectiva ajustada por el crédito** para **activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados**). Una entidad estimará los flujos de efectivo considerando todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares). durante la vida esperada de ese instrumento financiero. Los flujos de efectivo que se consideran incluirán los procedentes de la venta de garantías colaterales mantenidas u otras mejoras crediticias que son parte integrante de los términos contractuales. Se presume que la vida esperada de un instrumento financiero puede estimarse con fiabilidad. Sin embargo, en casos excepcionales en que no es posible estimar con fiabilidad la vida esperada de un instrumento financiero, la entidad utilizará el término contractual restante de dicho instrumento financiero.
pérdidas crediticias esperadas	El promedio ponderado de las **pérdidas crediticias** con los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento como ponderadores.
pérdidas crediticias esperadas de 12 meses	La parte de las **pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo** que representan las **pérdidas crediticias esperadas** que proceden de sucesos de incumplimiento sobre un instrumento financiero que están posiblemente dentro de los 12 meses después de la fecha de presentación.
pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo	Las **pérdidas crediticias esperadas** que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada de un instrumento financiero.
razón de cobertura	La relación entre la cantidad de un instrumento de cobertura y la cantidad de una partida cubierta, en términos de su ponderación relativa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia	La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del **activo financiero al costo amortizado de un activo financiero** que es un **activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado**. Para calcular la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia, una entidad estimará los flujos de efectivo esperados teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), y las **pérdidas crediticias esperadas**. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos B5.4.1 a B5.4.3), los **costos de transacción** y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida restante de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).
tasa de interés efectivo	La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero con respecto al **valor en libros bruto de un activo financiero** o **al costo amortizado de un pasivo financiero**. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo esperados teniendo en cuenta todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), pero no tendrá en cuenta las **pérdidas crediticias esperadas**. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos B5.4.1 a B5.4.3), los **costos de transacción** y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida restante de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).
transacción prevista	Una transacción futura anticipada pero no comprometida.

Los siguientes términos se definen en el párrafo 11 de la NIC 32, Apéndice A de la NIIF 7, en el Apéndice A de la NIIF 13 o en el Apéndice A de la NIIF 15 y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en la NIC 32, la NIIF 7, la NIIF 13 o la NIIF 15:

(a) activo financiero;

(b) instrumento de patrimonio;

(c) instrumento financiero;

(d) pasivo financiero;

(e) precio de transacción;

(f) riesgo crediticio;[2]

(g) valor razonable.

---

2 Este término (como se define en la NIIF 7) se utilize en los requerimientos para la presentación de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio sobre pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 5.7.7).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Alcance (Capítulo 2)

B2.1 Algunos contratos requieren un pago basado en variables climáticas, geológicas u otro tipo de variables físicas. (Los basados en variables climáticas son a veces denominados "derivados climáticos".) Si esos contratos no están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*, están dentro del alcance de esta Norma.

B2.2 Esta Norma no cambia los requerimientos relativos a los planes de beneficios a los empleados que cumplen con la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*, ni a los acuerdos de regalías basados en el volumen de ingresos por ventas o servicios que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

B2.3 A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una "inversión estratégica" en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. La entidad inversora o participante en un negocio conjunto utiliza la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* para determinar si el método de la participación deberá aplicarse a esta inversión.

B2.4 Esta Norma se aplica a los activos financieros y pasivos financieros que mantengan las aseguradoras y sean distintos de los derechos y obligaciones que el párrafo 2.1(e) excluye por surgir de contratos que están bajo el alcance de la NIIF 4.

B2.5 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos del tratamiento adecuado [véase el párrafo 2.1(e)]:

(a) Aunque un contrato de garantía financiera cumpla la definición de un contrato de seguro de la NIIF 4, si el riesgo transferido es significativo, el emisor aplicará esta Norma. No obstante, si el emisor ha manifestado previa y explícitamente que considera tales contratos como contratos de seguro y ha utilizado la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, el emisor podrá optar entre aplicar esta Norma o la NIIF 4 a esos contratos de garantía financiera. Si se aplica esta Norma, el párrafo 5.1.1 requiere que el emisor reconozca inicialmente un contrato de garantía financiera por su valor razonable. Si el contrato de garantía financiera se emitió a favor de un tercero no vinculado, dentro de una transacción aislada realizada en condiciones de independencia mutua, es probable que su valor razonable al comienzo sea igual a la prima recibida, salvo prueba en contrario. Posteriormente, a menos que el contrato de garantía financiera se hubiese designado en su comienzo como al valor razonable con cambios en resultados, o a menos que se apliquen los párrafos 3.2.15 a 3.2.23 y B3.2.12 a B3.2.17 (cuando la transferencia de un activo financiero no cumple los requisitos para la baja en cuentas o se aplique el enfoque de la implicación continuada), el emisor medirá dicho contrato por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la Sección 5.5; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15 [véase el párrafo 4.2.1(c)].

(b) Algunas garantías relacionadas con créditos no requieren, como condición previa para el pago, que el tenedor esté expuesto y haya incurrido en una pérdida por dejar el deudor de hacer pagos sobre el activo garantizado al llegar su vencimiento. Un ejemplo de esta garantía es uno que requiere pagos en respuesta a cambios en una calificación crediticia especificada o índice de crédito. Estas garantías no son contratos de garantía financiera tal como se definen en esta Norma, y no son contratos de seguro tal como se definen en la NIIF 4. Esas garantías son derivados y el emisor les aplicará esta Norma.

(c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con una venta de bienes, el emisor aplicará la NIIF 15 para determinar cuándo reconocer los ingresos procedentes de la garantía y de la venta de bienes.

B2.6 Las manifestaciones de que un emisor considera ciertos contratos como contratos de seguro se encuentran, habitualmente, en sus comunicaciones a los consumidores y reguladores, en sus contratos, en la documentación de su actividad y en sus estados financieros. Además, los contratos de seguro están a menudo sujetos a exigencias contables que son distintas de las relativas a otros tipos de transacciones, como por

ejemplo los contratos emitidos por bancos o por sociedades comerciales. En tales casos, los estados financieros del emisor, habitualmente, incluirán una declaración relativa a la aplicación de esas exigencias contables.

Reconocimiento y baja en cuentas (Capítulo 3)

Reconocimiento inicial (Sección 3.1)

B3.1.1 Como consecuencia del principio establecido en el párrafo 3.1.1, una entidad reconocerá en su estado de situación financiera todos sus derechos y obligaciones contractuales por derivados como activos y pasivos, respectivamente, excepto los derivados que impiden que una transferencia de activos financieros sea contabilizada como una venta (véase el párrafo B3.2.14). Si una transferencia de activos financieros no cumple los requisitos para la baja en cuentas, el receptor de la transferencia no debe reconocer el activo transferido como un activo (véase el párrafo B3.2.15).

B3.1.2 Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 3.1.1:

(a) Las partidas por cobrar o por pagar de forma incondicional se reconocen como activos o pasivos cuando la entidad se convierte en parte del contrato y, como consecuencia de ello, tiene el derecho legal a recibir efectivo o la obligación legal de pagarlo.

(b) Los activos a ser adquiridos o los pasivos a ser incurridos como resultado de un compromiso en firme de comprar o vender bienes o servicios, no se reconocen generalmente hasta que al menos alguna de las partes haya ejecutado sus obligaciones según el contrato. Por ejemplo, una entidad que recibe un pedido en firme generalmente no lo reconoce como un activo (y la entidad que solicita el pedido no lo reconoce como un pasivo) en el momento del compromiso ya que, por el contrario, retrasa el reconocimiento hasta que los bienes o servicios pedidos hayan sido expedidos, entregados o se ha realizado la prestación. Si un compromiso en firme de compra o venta de partidas no financieras está dentro del alcance de esta Norma, de acuerdo con los párrafos 2.4 a 2.7, su valor razonable neto se reconocerá como un activo o pasivo en la fecha del compromiso [véase el párrafo B4.1.30(c)]. Además, si un compromiso en firme no reconocido previamente se designa como partida cubierta en una cobertura del valor razonable, cualquier cambio en el valor razonable neto atribuible al riesgo cubierto se reconocerá como un activo o pasivo después del inicio de la cobertura (véanse los párrafos 6.5.8(b) y 6.5.9).

(c) Un contrato a término que está dentro del alcance de esta Norma (véanse los párrafos 2.1) se reconoce como activo o pasivo en la fecha del compromiso, y no en la fecha en la que tiene lugar la liquidación. Cuando una entidad se convierte en parte en un contrato a término, los valores razonables de los derechos y obligaciones son frecuentemente iguales, así que el valor razonable neto del contrato a término es cero. Si el valor razonable neto de los derechos y obligaciones es distinto de cero, el contrato se reconocerá como un activo o pasivo.

(d) Los contratos de opción, que estén dentro del alcance de esta Norma (véase el párrafo 2.1), se reconocerán como activos o pasivos cuando el tenedor o el emisor se conviertan en parte del contrato.

(e) Las transacciones futuras planeadas, con independencia de la probabilidad de que ocurran, no son activos ni pasivos porque la entidad no se ha convertido en parte de ningún contrato.

Compra o venta convencional de un activo financiero

B3.1.3 Una compra o venta convencional de activos financieros se reconocerá utilizando la contabilidad de la fecha de contratación o la contabilidad de la fecha de liquidación, como se describe en los párrafos B3.1.5 y B3.1.6. Una entidad aplicará el mismo método de forma congruente para todas las compras y ventas de activos financieros que se clasifiquen de la misma forma de acuerdo con esta Norma. A estos efectos los activos que se midan obligatoriamente a valor razonable con cambios en resultados formarán una clasificación separada de los activos designados como a valor razonable con cambios en resultados. Además, las inversiones en instrumentos de patrimonio contabilizadas usando la opción proporcionada por el párrafo 5.7.5 forma una clasificación separada.

B3.1.4 Un contrato que requiera o permita la liquidación neta del cambio en el valor del contrato no es un contrato convencional. Por el contrario, dicho contrato se contabilizará como un derivado durante el periodo entre la fecha de contratación y la fecha de liquidación.

B3.1.5 La fecha de contratación es la fecha en la que una entidad se compromete a comprar o vender un activo. La contabilidad de la fecha de contratación hace referencia a (a) el reconocimiento a la fecha de la contratación del activo a recibir y del pasivo a pagar, y (b) la baja en cuentas del activo que se vende, el reconocimiento de cualquier ganancia o pérdida en la disposición y el reconocimiento de una cuenta por cobrar procedente del

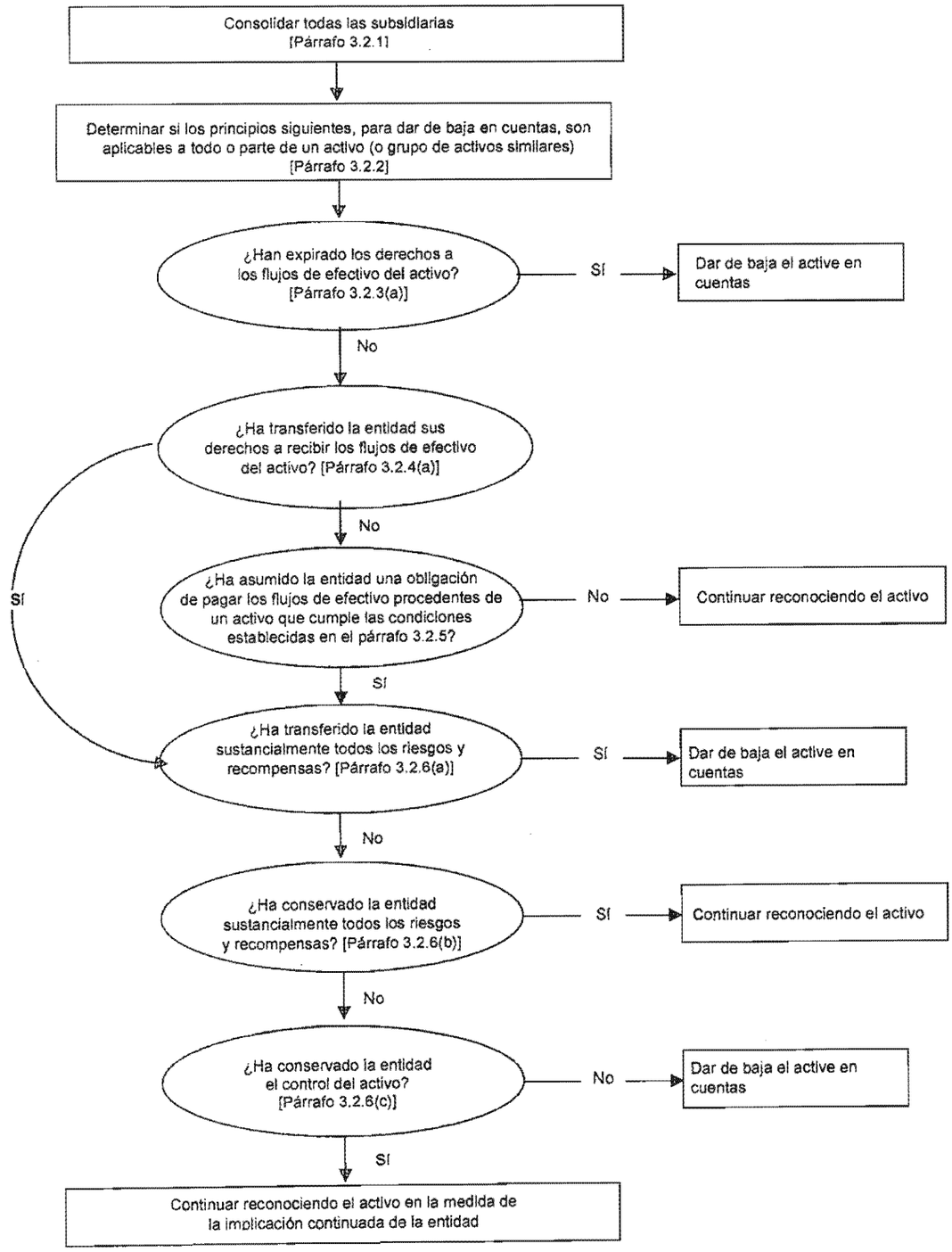
Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

comprador en la fecha de contratación. Por lo general, los intereses no comienzan a acumularse (devengarse) sobre el activo y el correspondiente pasivo hasta la fecha de liquidación, cuando el título se transfiere.

B3.1.6 La fecha de liquidación es la fecha en que un activo se entrega a o por la entidad. La contabilización a la fecha de liquidación hace referencia a (a) el reconocimiento del activo en el día en que lo recibe la entidad, y (b) la baja en cuentas del activo y el reconocimiento de cualquier ganancia o pérdida por la disposición en el día en que se produce su entrega por parte de la entidad. Cuando se aplica la contabilidad a la fecha de liquidación, una entidad contabilizará cualquier cambio en el valor razonable del activo a recibir, que se produzca durante el periodo que va desde la fecha de contratación hasta la fecha de liquidación, de la misma forma en que contabiliza el activo adquirido. En otras palabras, el cambio en el valor no se reconocerá en los activos medidos al costo amortizado; pero se reconocerá en el resultado del periodo para los activos clasificados como activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados; y se reconocerá en otro resultado integral para activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y para inversiones en instrumentos de patrimonio contabilizadas de acuerdo con el párrafo 5.7.5.

Baja en cuentas de activos financieros (Sección 3.2)

B3.2.1 El siguiente organigrama ilustra cuándo y en qué medida se registra la baja en cuentas de un activo financiero.



Acuerdos según los cuales una entidad retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a uno o más perceptores [párrafo 3.2.4(b)]

B3.2.2 La situación descrita en el párrafo 3.2.4(b) (cuando una entidad retiene el derecho contractual a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a uno o más perceptores) puede tener lugar, por ejemplo, si la entidad es un fideicomiso, y emite a favor de los inversores derechos de participación en beneficios sobre los activos financieros subyacentes que posee, suministrando también el servicio de administración de aquellos activos financieros. En ese caso, los activos financieros cumplirán los requisitos para la baja en cuentas siempre que se satisfagan las condiciones establecidas en los párrafos 3.2.5 y 3.2.6.

B3.2.3 Al aplicar el párrafo 3.2.5, la entidad puede ser, por ejemplo, quien ha originado el activo financiero, o puede ser un grupo que incluye una subsidiaria que haya adquirido el activo financiero y transfiera los flujos de efectivo a inversores que son terceros no vinculados.

Evaluación de la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad (párrafo 3.2.6)

B3.2.4 Los siguientes son ejemplos de casos en que una entidad ha transferido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad:

(a) la venta incondicional de un activo financiero;

(b) la venta de un activo financiero juntamente con una opción para su recompra por su valor razonable en el momento de la recompra; y

(c) la venta de un activo financiero con una opción de compra o venta cuyo precio de ejercicio que tenga un precio de ejercicio muy desfavorable (es decir, la opción tiene un precio de ejercicio tan desfavorable que es altamente improbable que sea favorable antes de que expire el plazo).

B3.2.5 Ejemplos de casos en que una entidad ha retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad:

(a) una transacción de venta con recompra posterior, cuando el precio de recompra es un precio fijo o bien igual al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista;

(b) un contrato de préstamo de valores;

(c) la venta de un activo financiero junto con una permuta de rendimientos totales que devuelve la exposición al riesgo de mercado a la entidad;

(d) la venta de un activo financiero junto con una opción de compra o venta que tenga un precio muy favorable (es decir, una opción cuyo precio de ejercicio es tan favorable, que es altamente improbable que sea desfavorable antes de la expiración del contrato); y

(e) una venta de cuentas por cobrar a corto plazo en las cuales la entidad garantiza que compensará al receptor de la transferencia por pérdidas crediticias que probablemente ocurran.

B3.2.6 Si una entidad determina que, como resultado de una transferencia, ha cedido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, no reconocerá en un periodo futuro al activo nuevamente transferido, a menos que vuelva a comprar dicho activo a través de una nueva transacción.

Evaluación de la transferencia del control

B3.2.7 Una entidad no habrá retenido el control de un activo transferido si el receptor de la transferencia tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido. Una entidad habrá retenido el control de un activo transferido si el receptor de la transferencia no tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido. El receptor de la transferencia tendrá la capacidad práctica de vender un activo transferido si se negocia en un mercado activo, porque el receptor de la transferencia puede volver a comprar el activo transferido en el mercado si fuera necesario devolver el activo a la entidad. Por ejemplo, el receptor de la transferencia puede tener la capacidad práctica de vender un activo transferido si este activo está sujeto a una opción que permite a la entidad volver a comprarlo, pero el receptor de la transferencia puede obtener fácilmente el activo en el mercado si la opción fuera ejercida. El receptor de la transferencia no tiene la capacidad práctica de vender un activo transferido si la entidad retiene dicha opción, y el receptor de la transferencia no puede obtener fácilmente el activo transferido en el mercado cuando la entidad transferidora ejercite su opción.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B3.2.8 El receptor de la transferencia solo tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido si puede venderlo en su integridad a un tercero no relacionado, y es capaz de ejercer esta capacidad unilateralmente, sin restricciones adicionales impuestas en la transferencia. La cuestión clave es lo que el receptor de la transferencia sea capaz de hacer en la práctica, no qué derechos contractuales tiene el receptor de la transferencia respecto a lo que pueda hacer con el activo transferido o qué prohibiciones contractuales puedan existir. En particular:

(a) un derecho contractual de vender o disponer por otra vía del activo transferido tiene poco efecto práctico si no existe mercado para el activo transferido; y

(b) la capacidad para disponer del activo transferido tiene poco efecto práctico si no puede ser libremente ejercida. Por esa razón:

(i) la capacidad del receptor de la transferencia para disponer del activo transferido debe ser independiente de las acciones de otros (es decir, debe ser una capacidad unilateral); y

(ii) el receptor de la transferencia debe ser capaz de disponer del activo transferido sin necesidad de incorporar condiciones restrictivas o cláusulas limitativas a la transferencia (por ejemplo, condiciones sobre la administración de un activo por préstamo o una opción que otorgue al receptor de la transferencia el derecho a volver a comprar el activo).

B3.2.9 Que sea improbable que el receptor de la transferencia venda el activo transferido no significa, por sí mismo, que el transferidor ha retenido el control del activo transferido. Sin embargo, si la existencia de una opción de venta o una garantía impiden al receptor de la transferencia la venta del activo transferido, el transferidor habrá retenido el control del activo transferido. Por ejemplo, una opción de venta o una garantía que sea suficientemente valiosa impedirá al receptor de la transferencia la venta del activo transferido porque el receptor no vendería, en la práctica, el activo transferido a un tercero sin incluir una opción similar u otras condiciones restrictivas. En vez de ello, el receptor de la transferencia mantendría el activo transferido con el fin de obtener los pagos de acuerdo con la garantía o la opción de venta. Bajo estas circunstancias, el transferidor habrá retenido el control sobre el activo transferido.

Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas

B3.2.10 Una entidad puede retener el derecho a una parte de los pagos por intereses sobre los activos transferidos, como compensación por la administración de esos activos. La parte de los pagos por intereses a los cuales la entidad renunciaría, en el momento de la resolución o transferencia del contrato de administración de los activos transferidos, se asigna al activo o pasivo por administración del activo transferido. La parte de los pagos por intereses a los cuales no renunciaría, es una cuenta por cobrar representativa del interés que se ha segregado. Por ejemplo, si una entidad no renunciara a ningún pago por interés en el momento de la resolución o transferencia del contrato por administración del activo transferido, el diferencial de intereses total es una cuenta por cobrar representativa del interés segregado. Al objeto de aplicar el párrafo 3.2.13, para distribuir el importe en libros de la cuenta por cobrar, entre la parte que se da de baja y la parte que se continúa reconociendo, se utilizarán los valores razonables del activo por administración y de la partida por cobrar representativa del interés segregado. Si no se ha especificado ninguna comisión por administración del activo transferido, o no se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por el desarrollo de esta administración, el pasivo por la obligación de administrar el activo transferido se reconoce a su valor razonable.

B3.2.11 Al medir los valores razonables de la parte que continúa reconociéndose y de la que se da de baja en cuentas, al efecto de aplicar el párrafo 3.2.13, una entidad aplicará los requerimientos de medición del valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, además de los del párrafo 3.2.14.

Transferencias que no cumplen los requisitos para la baja en cuentas

B3.2.12 Lo que sigue es una aplicación del principio establecido en el párrafo 3.2.15. Si una garantía otorgada por la entidad por pérdidas por incumplimiento sobre el activo transferido impide la baja en cuentas de éste porque la entidad ha retenido de forma sustancial los riesgos y recompensas de su propiedad, el activo transferido continuará reconociéndose en su integridad y la contraprestación recibida se registrará como un pasivo.

Implicación continuada en activos transferidos

B3.2.13 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 3.2.16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es igual normalmente a la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga (de acuerdo con los principios de la NIIF 15) y el importe en libros del activo se reducirá por cualquier corrección de valor por pérdidas.

Activos medidos al costo amortizado

(b) Si la obligación por una opción de venta emitida por la entidad o el derecho por una opción de compra mantenida impiden dar de baja al activo transferido, y la entidad mide el activo transferido al costo amortizado, el pasivo asociado se medirá a su costo (es decir, la contraprestación recibida) ajustado por la amortización de cualquier diferencia entre ese costo y el importe en libros bruto del activo transferido en la fecha de vencimiento de la opción. Por ejemplo, puede suponerse que el importe en libros bruto del activo en la fecha de la transferencia es de 98 u.m., y que la contraprestación recibida es de 95 u.m. El importe en libros bruto del activo en la fecha de ejercicio de la opción será de 100 u.m. El importe en libros inicial del pasivo asociado será de 95 u.m. y la diferencia entre las 95 y las 100 u.m. se reconocerá en el resultado del periodo utilizando el método de la tasa de interés efectiva. Si se ejercita la opción, cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo asociado y el precio de ejercicio, será reconocida en el resultado del periodo.

Activos medidos al valor razonable

(c) Si la existencia de un derecho por una opción de compra, retenida por la entidad, impide dar de baja al activo transferido, y la entidad mide este activo transferido al valor razonable, dicho activo continuará medido al valor razonable. El pasivo asociado se medirá (i) por el precio de ejercicio de la opción menos el valor temporal de la misma, si dicha opción tiene precio de ejercicio favorable o indiferente, respectivamente, o (ii) por el valor razonable del activo transferido menos el valor temporal de la opción, si dicha opción tiene precio desfavorable de ejercicio. El ajuste efectuado en la medición del pasivo asociado asegura que los importes en libros netos del activo y del pasivo asociado sean el valor razonable del derecho de opción de compra. Por ejemplo, si el valor razonable del activo subyacente es de 80 u.m., el precio de ejercicio de la opción es 95 u.m. y el valor temporal de la opción es de 5 u.m., el importe en libros del pasivo asociado será de 75 u.m. (80 u.m. – 5 u.m.), mientras que el importe en libros del activo transferido será de 80 u.m. (es decir, su valor razonable).

(d) Si la existencia de una opción de venta, emitida por una entidad, impide que se dé de baja al activo transferido y la entidad lo mide por su valor razonable, el pasivo asociado se medirá al precio de ejercicio de la opción más el valor temporal de la misma. La medición de un activo al valor razonable se limita al menor entre el valor razonable y el precio de ejercicio de la opción, puesto que la entidad no tiene derecho a los incrementos en el valor razonable del activo transferido por encima del precio de ejercicio de la opción. Esto asegura que los importes netos en libros del activo transferido y del pasivo asociado sean el valor razonable de la obligación incluida en la opción de venta. Por ejemplo, si el valor razonable del activo subyacente es de 120 u.m., el precio de ejercicio de la opción es de 100 u.m. y el valor temporal de la opción es de 5 u.m., el importe en libros del pasivo asociado será de 105 u.m. (100 u.m. + 5 u.m.), mientras que el importe en libros del activo será de 100 u.m. (en este caso, el precio de ejercicio de la opción).

(e) Si un contrato que asegure un precio que esté entre un máximo y mínimo, que resulte de la combinación de una opción de compra adquirida y una opción de venta emitida, impide que se dé de baja en cuentas un activo transferido, y la entidad mide ese activo al valor razonable, continuará midiendo el activo por su valor razonable. El pasivo asociado se medirá por (i) la suma del precio de ejercicio de la opción de compra y del valor razonable de la opción de venta, menos el valor temporal de la opción de compra, si la opción de compra tiene un precio de ejercicio favorable o indiferente, respectivamente, o (ii) la suma del valor razonable del activo y del valor razonable de la opción de venta, menos el valor temporal de la opción de compra, si la opción de compra tiene un precio de ejercicio desfavorable. El ajuste efectuado en la medición del pasivo asociado asegura que los importes en libros netos del activo y del pasivo asociado sean iguales al valor razonable de las opciones compradas y emitidas por la entidad. Por ejemplo, supóngase que una entidad transfiere un

activo financiero, que se mide por su valor razonable, mientras que simultáneamente adquiere una opción de compra con precio de ejercicio de 120 u.m. y emite una opción de venta con un precio de ejercicio de 80 u.m. Supóngase también que el valor razonable del activo en la fecha de la transferencia es de 100 u.m. Los valores temporales de las opciones de venta y de compra son de 1 u.m. y 5 u.m., respectivamente. En este caso, la entidad reconoce un activo por 100 u.m. (el valor razonable del activo) y un pasivo asociado por 96 u.m. [(100 u.m. + 1 u.m.) – 5 u.m.] Esto da un valor del activo neto de 4 u.m., que es el valor razonable de las opciones mantenidas y emitidas por la entidad.

Todas las transferencias

B3.2.14 En la medida que la transferencia de un activo financiero no cumpla los requisitos para la baja en cuentas, los derechos u obligaciones contractuales del transferidor, relativos a la transferencia, no se contabilizarán separadamente como derivados si del reconocimiento, tanto del derivado como del activo transferido o del pasivo surgido de la transferencia, resultarían en reconocer dos veces los mismos derechos y obligaciones. Por ejemplo, una opción de compra retenida por el transferidor puede impedir que una transferencia de activos financieros se contabilice como una venta. En este caso, la opción de compra no se reconoce separadamente como un activo derivado.

B3.2.15 En la medida en que una transferencia de un activo financiero no cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, el receptor de la transferencia no reconocerá el activo transferido como un activo. El receptor de la transferencia dará de baja el efectivo o la contraprestación pagada, y reconocerá una cuenta por cobrar al transferidor. Si el transferidor tiene tanto el derecho como la obligación de adquirir por un importe fijo de nuevo el control sobre la totalidad del activo transferido (tal como en un acuerdo de recompra) el receptor puede medir su cuenta por cobrar al costo amortizado si cumple los criterios del párrafo 4.1.2.

Ejemplos

B3.2.16 Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los principios de baja en cuentas de esta Norma.

(a) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores.* Si un activo financiero es vendido en un acuerdo que implique su recompra a un precio fijo, o al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o si se ha prestado con el acuerdo de devolverlo al transferidor, no se dará de baja en cuentas, porque el transferidor retiene de forma sustancial los riesgos y recompensas de la propiedad. Si el receptor de la transferencia obtiene el derecho a vender o pignorar el activo, el transferidor reclasificará el activo, en su estado de situación financiera, como un activo prestado o una cuenta por cobrar por recompra de activos.

(b) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores—activos que son sustancialmente iguales.* Si un activo financiero se vende según un acuerdo para volver a comprar ese activo u otro sustancialmente igual, a un precio fijo o a un precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o si el activo financiero es obtenido en préstamo o prestado bajo un acuerdo de devolver el mismo o sustancialmente el mismo activo al transferidor, no se dará de baja en cuentas porque el transferidor retiene de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(c) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores—derechos de sustitución.* Si un acuerdo de recompra a un precio de recompra fijo o a un precio igual al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o una transacción de préstamo de valores que sea similar a las anteriores, otorga el derecho al receptor de la transferencia a sustituir activos que son similares y de valor razonable igual al del activo transferido en la fecha de recompra, el activo vendido o prestado en dicha recompra o transacción de préstamo de valores no se dará de baja en cuentas, porque el transferidor retiene de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(d) *Derecho a la primera opción de recompra al valor razonable.* Si una entidad vende un activo financiero y retiene solo el derecho a la primera opción para comprar el activo transferido por su valor razonable, si el receptor de la transferencia posteriormente lo vende, la entidad dará de baja en cuentas el activo porque ha transferido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(e) *Transacción de venta y recompra inmediata.* La recompra de un activo financiero poco después de haberlo vendido se denomina a veces venta y recompra inmediata. Dicha recompra no excluye la baja en cuentas, siempre que la transacción original cumpliera los requisitos para producir la baja en cuentas. Sin embargo, si el acuerdo para vender el activo financiero se realiza de manera concurrente a un acuerdo para volver a comprar ese mismo activo, a un precio fijo o por su precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, entonces el activo no se dará de baja en cuentas.

(f) *Opciones de venta y de compra que son muy favorables.* Si un activo financiero transferido se puede volver a comprar por el transferidor y la opción de compra tiene un precio de ejercicio que es muy

favorable, la transferencia no cumple con los requisitos para la baja en cuentas, porque el transferidor ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad. De forma similar, si un activo financiero puede ser vendido nuevamente por el receptor de la transferencia y la opción de venta tiene un precio de ejercicio que es muy favorable, dicha transferencia no cumple los requisitos para la baja en cuentas porque el receptor de la transferencia ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(g) *Opciones de compra y venta que son muy desfavorables.* Un activo financiero que se transfiere sujeto solamente a una opción de venta a favor del receptor de la transferencia que tiene un precio de ejercicio muy desfavorable, o a una opción de compra a favor del transferidor que es muy desfavorable se dará de baja cuentas. Esto es así porque el transferidor ha cedido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(h) *Activos que se pueden conseguir fácilmente, sujetos a una opción de compra que no tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable.* Si una entidad tiene una opción de compra sobre un activo que se puede conseguir fácilmente en el mercado, y la opción tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable, el activo se dará de baja en cuentas. Esto es así porque la entidad (i) no ha retenido ni transferido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, y (ii) no ha retenido el control. No obstante, si el activo no se pudiera conseguir fácilmente en el mercado, la baja en cuentas está prohibida, en la proporción del importe del activo que esté sujeta a la opción de compra, porque la entidad ha retenido el control de dicho activo.

(i) *Un activo que no se puede conseguir fácilmente y está sujeto a una opción de venta emitida por una entidad, que tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable.* Si una entidad transfiere un activo financiero que no se puede conseguir fácilmente en el mercado, y emite una opción de venta que tiene un precio de ejercicio no muy desfavorable, la entidad ni retiene ni transfiere de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, a causa de la opción de venta emitida. La entidad habrá retenido el control del activo si la opción de venta es lo suficientemente importante para impedir al receptor de la transferencia la venta del activo, en cuyo caso el activo continuará siendo reconocido en la medida de la implicación continuada del transferidor (véase el párrafo B3.2.9). La entidad transferirá el control del activo si la opción de venta no es lo suficientemente importante para impedir al receptor de la transferencia la venta del activo, en cuyo caso éste se dará de baja en cuentas.

(j) *Activos sujetos a una opción de compra o venta al valor razonable, o a un acuerdo de recompra a término al valor razonable.* La transferencia de un activo financiero que está sujeta únicamente a una opción de compra o venta con un precio de ejercicio, o a un acuerdo de recompra a término con un precio aplicable, igual al valor razonable del activo financiero en el momento de la recompra, conlleva la baja en cuentas a causa de la transferencia de forma sustancial de todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

(k) *Opciones de compra o venta a liquidar en efectivo.* Una entidad evaluará la transferencia de un activo financiero, que esté sujeta a una opción de compra o de venta o a un acuerdo de recompra a término que será liquidada en efectivo, para determinar si ha transferido o retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad. Si la entidad no ha retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, procederá a determinar si ha retenido el control del activo transferido. Que la opción de compra o venta o el acuerdo de recompra a término se liquiden por el neto en efectivo no significa de forma automática que la entidad haya transferido el control [véanse los párrafos B3.2.9 y (g), (h) e (i) anteriores].

(l) *Cláusula de reclamación de cuentas.* La existencia de una cláusula de reclamación de cuentas es una opción de recompra (o de compra) incondicional, que otorga a la entidad el derecho a reclamar los activos transferidos con sujeción a algunas restricciones. Siempre que dicha opción implique que la entidad no ha retenido ni ha transferido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, su existencia impedirá la baja en cuentas, pero solo en la medida correspondiente al importe sujeto a la recompra (suponiendo que el receptor de la transferencia no pueda vender los activos). Por ejemplo, si el importe en libros y el ingreso recibido por la transferencia de activos por préstamos es de 100.000 u.m. y cualquier préstamo individual puede ser vuelto a comprar pero el importe agregado de los préstamos recomprados no puede exceder de 10.000 u.m., las 90.000 u.m. cumplirían los requisitos para la baja en cuentas.

(m) *Opciones de liquidación de cuentas.* Una entidad, que puede ser un transferidor que administra activos transferidos, puede tener una opción de liquidación de cuentas, que le permite comprar activos transferidos residuales cuando el importe de los activos pendientes de cobro descienda a un nivel determinado, al cual el costo de administración de dichos activos se vuelve oneroso en relación con los beneficios que pueda producir su administración. Siempre que dicha opción de liquidación de cuentas suponga que la entidad no retiene ni transfiere de forma sustancial todos los riesgos y los

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

beneficios de la propiedad, y el receptor de la transferencia no pueda vender los activos, su existencia impedirá la baja en cuentas, pero sólo en la medida del importe que esté sujeto a la opción de compra.

(n) *Participaciones subordinadas retenidas y garantías crediticias.* Una entidad puede conceder al receptor de la transferencia mejoras crediticias mediante la subordinación de la totalidad o de una parte de sus participaciones retenidas en el activo transferido. De forma alternativa, una entidad puede conceder al receptor de la transferencia mejoras en la calidad del crédito en forma de garantías crediticias, que podrían ser ilimitadas o limitadas a un importe especificado. Si la entidad retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, el activo continuará reconociéndose en su integridad. Si la entidad retiene algunos, pero no sustancialmente todos, los riesgos y recompensas de la propiedad y ha retenido el control, se prohíbe la baja en cuentas en la cuantía del importe de efectivo u otros activos que la entidad pueda ser requerida a pagar.

(o) *Permuta de rendimientos totales.* Una entidad puede vender un activo financiero a un receptor de la transferencia y llevar a cabo con él un acuerdo de permuta de rendimientos totales, mediante la cual todos los flujos de efectivo por pago por intereses procedentes del activo subyacente se envían a la entidad a cambio de un pago fijo o de un pago a tasa de interés variable, de forma que cualquier incremento o decremento en el valor razonable del activo subyacente quedará absorbido por la entidad. En tal caso, estará prohibida la baja en cuentas de la totalidad del activo.

(p) *Permuta de tasas de interés.* Una entidad puede transferir al receptor de la transferencia un activo financiero a interés fijo y realizar con él un acuerdo de permuta financiera de tasas de interés, para recibir una tasa de interés fija y pagar una tasa de interés variable basada en un importe nocional, que es igual al principal del activo financiero transferido. La permuta financiera de tasas de interés no excluye la baja en cuentas del activo transferido, siempre que los pagos de la permuta financiera no estén condicionados a los pagos realizados sobre el activo transferido.

(q) *Permuta financiera de tasas de interés con principales que se van amortizando.* Una entidad puede transferir a un receptor de la transferencia un activo financiero a tasa fija de interés que se va amortizando con el tiempo, y realizar un acuerdo de permuta financiera de tasas de interés que tenga en cuenta la amortización de los principales, de forma que reciba una tasa de interés fija y pague una tasa de interés variable sobre un importe nocional. Si el importe nocional de la permuta financiera se amortiza de forma que iguale el importe principal del activo financiero transferido pendiente en cualquier punto del tiempo, la permuta financiera podría implicar, por lo general, que la entidad retiene de forma sustancial el riesgo de pago anticipado, en cuyo caso podrá continuar reconociendo el total del activo transferido o continuar reconociendo éste solo en la medida de su implicación continuada. Por el contrario, si la amortización del importe nocional de la permuta financiera no está vinculada al importe del principal pendiente del activo transferido, dicha permuta financiera no implicaría que la entidad retiene el riesgo de pago anticipado del activo. Por lo tanto, la existencia de este tipo de permuta financiera no impedirá la baja en cuentas del activo transferido, siempre que los pagos de la permuta no estén condicionados a los pagos por interés realizados en el activo transferido, y la permuta financiera no conlleve que la entidad retiene cualquier otro riesgo o ventaja significativos que se refieran a la propiedad del activo transferido.

(r) *Cancelación.* Una entidad no tiene expectativas razonables de recuperar los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero en su totalidad o parcialmente.

B3.2.17 Este párrafo ilustra la aplicación del enfoque de la implicación continuada cuando dicha implicación continuada de la entidad se centra en una parte del activo financiero.

Supóngase que una entidad tiene una cartera de préstamos con posibilidad de pago anticipado cuyo cupón y tasa de interés efectiva es del 10 por ciento, y cuyo importe principal y costo amortizado son 10.000 u.m. Realiza una transacción en la cual, a cambio de un pago de 9.115 u.m., el receptor de la transferencia obtiene el derecho a 9.000 u.m. de cualquiera de los cobros de principal más intereses al 9,5 por ciento. La entidad retiene el derecho a 1.000 u.m. de cobros de principal más intereses al 10 por ciento, más el exceso correspondiente al diferencial del 0,5 por ciento sobre las 9.000 u.m. restantes de principal. Los cobros procedentes de pagos anticipados se distribuyen proporcionalmente entre la entidad y el receptor de la transferencia en la proporción de 1 a 9, pero cualquier incumplimiento se deduce de la participación de la entidad de 1.000 u.m., hasta que dicha participación se agote. El valor razonable de los préstamos en la fecha de la transacción es de 10.100 u.m. y el valor razonable del exceso correspondiente al diferencial de 0,5 por ciento es 40 u.m.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La entidad determina que ha transferido algunos riesgos y recompensas significativas de la propiedad (por ejemplo, el riesgo significativo de pago anticipado) pero también ha retenido algunos riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad (a causa de su participación retenida subordinada) y ha retenido el control. Por lo tanto, aplica el enfoque de la implicación continuada.

Para aplicar esta Norma, la entidad analiza la transacción como (a) la retención de una participación retenida completamente proporcional en lo que se refiere a las 1.000 u.m., más (b) la subordinación de la participación retenida, que otorga al receptor de la transferencia mejoras en la calidad de los créditos por pérdidas que pudiera tener.

La entidad calcula que 9.090 u.m. (el 90% de 10.100 u.m.) de la contraprestación recibida de 9.115 u.m. representa la contraprestación recibida por la porción del 90 por ciento totalmente proporcional. El resto de la contraprestación recibida (25 u.m.) representa la contraprestación recibida por subordinar su participación retenida a conceder mejoras en la calidad de los créditos al receptor de la transferencia para compensarle por pérdidas en ellos. Además, el exceso correspondiente al diferencial de 0,5 por ciento representa la contraprestación recibida por la mejora crediticia. Por consiguiente, la contraprestación total recibida por la mejora en la calidad de los créditos es de 65 u.m. (25 u.m. + 40 u.m.).

La entidad calcula la ganancia o pérdida de la venta de la porción del 90 por ciento de los flujos de efectivo. Suponiendo que los valores razonables separados de la parte del 90 por ciento transferida y de la parte del 10 por ciento retenida no están disponibles en la fecha de la transferencia, la entidad distribuye el importe en libros del activo, de acuerdo con el párrafo 3.2.14 de la NIIF 9, de la forma siguiente:

	Valor razonable	*Porcentaje*	*Importe en libros asignado*
Porción transferida	9.090	90%	9.000
Porción retenida	1.010	10%	1.000
Total	**10.100**		**10.000**

La entidad computa su ganancia o pérdida sobre la venta de la porción correspondiente al 90 por ciento de los flujos de efectivo, deduciendo el importe en libros distribuido a la porción transferida de la contraprestación recibida, es decir 90 u.m. (9.090 u.m. – 9.000 u.m.). El importe en libros de la parte retenida por la entidad es de 1.000 u.m.

Además, la entidad reconoce la implicación continuada que resulta de la subordinación de la participación retenida para pérdidas crediticias. Por consiguiente, reconoce un activo de 1.000 u.m. (el importe máximo de los flujos de efectivo que no recibiría de acuerdo a la subordinación) y un pasivo asociado de 1.065 u.m. (que es el importe máximo de los flujos de efectivo que no recibiría de acuerdo con la subordinación, es decir, 1.000 u.m. más el valor razonable de la subordinación que es de 65 u.m.).

La entidad utiliza toda la información anteriormente mencionada para contabilizar la transacción de la forma siguiente:

	Debe	*Haber*
Activo original	—	9.000
Activo reconocido por la subordinación de la participación residual	1.000	—
Activo por la contraprestación recibida en forma de diferencial restante	40	—
Ganancia o pérdida (ganancia por la transferencia)	—	90
Pasivo	—	1.065
Efectivo recibido	9.115	—
Total	**10.155**	**10.155**

Inmediatamente después de la transacción, el importe en libros del activo es de 2.040 u.m., que comprenden 1.000 u.m., que representan el importe distribuido a la parte retenida, y 1.040 u.m., que representan la implicación continuada adicional de la entidad, procedente de la subordinación de la participación retenida para compensar pérdidas crediticias (que incluye el exceso correspondiente al diferencial de 40 u.m.).

En periodos posteriores, la entidad reconocerá la contraprestación recibida por la mejora en la calidad de los créditos (65 u.m.) sobre una base temporal proporcional, acumulará (devengará) intereses sobre el activo reconocido utilizando el método del interés efectivo y reconocerá cualquier pérdida por deterioro sobre los activos reconocidos. Como un ejemplo de lo anterior, supóngase que en el siguiente año hay una pérdida por deterioro en los préstamos subyacentes de 300 u.m. La entidad reducirá su activo reconocido por 600 u.m. (300 u.m. relativas a la participación retenida y otras 300 u.m. relativas a la implicación continuada adicional que surge de la subordinación de su participación retenida por pérdidas por deterioro) y reducirá su pasivo reconocido por 300 u.m. El resultado neto es un cargo al resultado del periodo por pérdidas por deterioro por importe de 300 u.m.

Baja en cuentas de pasivos financieros (Sección 3.3)

B3.3.1 Un pasivo financiero (o una parte de éste) se cancelará cuando el deudor:

(a) cumpla con la obligación contenida en el pasivo (o en una parte del mismo) pagando al acreedor, normalmente en efectivo, en otros activos financieros, en bienes o en servicios; o

(b) esté legalmente dispensado de la responsabilidad principal contenida en el pasivo (o en una parte de éste) ya sea por un proceso judicial o por el acreedor. (Si el deudor ha prestado una garantía esta condición puede ser aún cumplida.)

B3.3.2 Si el emisor de un instrumento de deuda compra de nuevo ese instrumento, la deuda quedará cancelada, incluso en el caso de que el emisor fuera un creador de mercado para ese instrumento o intente volver a venderlo en un futuro inmediato.

B3.3.3 El pago a un tercero, incluyendo la creación de un fondo fiduciario específico para liquidar la deuda (a veces denominado "revocación en esencia"), no libera por sí mismo al deudor de su responsabilidad principal con el acreedor, excepto que haya obtenido una liberación legal de su obligación.

B3.3.4 Si el deudor paga a un tercero por asumir la obligación y notifica al acreedor que el tercero en cuestión ha asumido su deuda, el deudor no dará de baja la deuda a menos que se cumpla la condición establecida en el párrafo B3.3.1(b). Si el deudor paga a un tercero por asumir una obligación y obtiene una liberación legal de parte del acreedor, habrá cancelado la deuda. No obstante, si el deudor acordase realizar pagos sobre la deuda al tercero o hacerlos directamente a su acreedor original, el deudor reconocerá una nueva obligación de deuda con el tercero.

B3.3.5 Aunque la existencia de una liberación legal del compromiso que supone la deuda, ya sea judicial o del propio acreedor, conlleve la baja en cuentas de un pasivo, la entidad podría tener que reconocer un nuevo pasivo si no se cumpliesen, para el activo financiero transferido, los criterios de baja en cuentas recogidos en los párrafos 3.2.1 a 3.2.23. Si esos criterios no se cumplen, los activos financieros transferidos no se darán de baja, y la entidad reconocerá un nuevo pasivo relacionado con los activos transferidos.

B3.3.6 A efectos del párrafo 3.3.2, las condiciones serán sustancialmente diferentes si el valor presente de los flujos de efectivo descontados bajo las nuevas condiciones, incluyendo cualquier comisión pagada neta de cualquier comisión recibida, y utilizando para hacer el descuento la tasa de interés efectiva original, difiere al menos en un 10 por ciento del valor presente descontado de los flujos de efectivo que todavía resten del pasivo financiero original. Si un intercambio de instrumentos de deuda o una modificación de las condiciones se contabilizan como una cancelación, los costos o comisiones incurridos se reconocerán como parte del resultado procedente de la extinción. Si el intercambio o la modificación citados no se contabilizasen como una cancelación, los costos y comisiones ajustarán el importe en libros del pasivo, y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

B3.3.7 En algunos casos, un acreedor libera a un deudor de su obligación actual de realizar pagos, pero el deudor asume una garantía de la obligación de pago en caso de que la parte que asume la responsabilidad principal incumpla su compromiso de pago. En esta circunstancia el deudor:

(a) reconocerá un nuevo pasivo financiero basado en el valor razonable de la obligación por la garantía, y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) reconocerá una ganancia o pérdida basada en la diferencia entre (i) cualquier pago realizado y (ii) el importe en libros del pasivo financiero original menos el valor razonable del nuevo pasivo financiero.

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

Modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros

B4.1.1 El párrafo 4.1.1(a) requiere que una entidad clasifique los activos financieros sobre la base de su modelo de negocio para gestionar los activos financieros, a menos que aplique el párrafo 4.1.5. Una entidad evaluará si sus activos financieros cumplen la condición del párrafo 4.1.2(a) o la condición del párrafo 4.1.2A(a) sobre la base del modelo de negocio como fuera determinado por el personal clave de la gerencia de la entidad (como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*).

B4.1.2 El modelo de negocio de una entidad se determina al nivel que refleja cómo se gestionan juntos los grupos de activos financieros para lograr un objetivo de negocio concreto. El modelo de negocio de la entidad no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, esta condición no es un enfoque de clasificación instrumento por instrumento y debe determinarse a partir de un nivel más alto de agregación. Sin embargo, una única entidad puede tener más de un modelo de negocio para gestionar sus instrumentos financieros. Por consiguiente, la clasificación no necesita determinarse a nivel de la entidad que informa. Por ejemplo, una entidad puede mantener una cartera de inversiones que gestiona para cobrar flujos de efectivo contractuales, y otra cartera de inversiones que gestiona para negociar para realizar cambios al valor razonable. De forma análoga, en algunas circunstancias, puede ser apropiado separar una cartera de activos financieros en sub-carteras para reflejar el nivel al que una entidad gestiona esos activos financieros. Por ejemplo, ese puede ser el caso si una entidad crea o compra una cartera de préstamos hipotecarios y gestiona alguno de ellos con un objetivo de cobrar flujos de efectivo contractuales y el resto con el objetivo de venderlos.

B4.1.2A El modelo de negocio de una entidad hace referencia a la forma en que gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo. Esto es, el modelo de negocio de la entidad determina si los flujos de efectivo procederán de la obtención de flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambas. Por consiguiente, esta evaluación no se realiza sobre la base de escenarios que la entidad no espera razonablemente que ocurran, tales como los denominados escenarios del "caso más desfavorable" o del "caso de necesidad". Por ejemplo, si una entidad espera vender una cartera concreta de activos financieros solo en un escenario de necesidad, dicho escenario no afectaría a la evaluación de la entidad del modelo de negocio para dichos activos si la entidad espera razonablemente que tal escenario no ocurrirá. Si los flujos de efectivo se producen de una forma que es diferente a las expectativas de la entidad en la fecha en que ésta evaluó el modelo de negocio (por ejemplo, si vende más o menos activos financieros de lo esperado cuando clasificó los activos), eso no da lugar a un error del periodo anterior en los estados financieros de la entidad (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*) ni hace que cambie la clasificación de los activos financieros restantes mantenidos en ese modelo de negocio (es decir, esos activos que la entidad reconoció en periodos anteriores y que todavía mantiene) siempre y cuando la entidad haya considerado toda la información relevante que estaba disponible en el momento en que realizó la evaluación del modelo de negocio. Sin embargo, cuando una entidad evalúa el modelo de negocio para activos financieros comprados u originados recientemente, debe considerar información sobre la forma en que se realizaron los flujos de efectivo en el pasado, junto con toda otra información relevante.

B4.1.2B El modelo de negocio de una entidad para gestionar activos financieros es una cuestión de hechos y no una mera afirmación. Habitualmente es observable a través de las actividades que lleva a cabo la entidad para lograr el objetivo del modelo de negocio. Una entidad necesitará utilizar el juicio profesional cuando evalúe su modelo de negocio para gestionar los activos financieros y esa evaluación no se determina a través de un único factor o actividad. En su lugar, la entidad debe considerar toda la evidencia relevante que esté disponible en la fecha de la evaluación. Esta evidencia relevante incluye, pero no se limita a:

(a) cómo se evalúan e informa al respecto al personal clave de la gerencia de la entidad sobre el rendimiento del modelo de negocio y los activos financieros mantenidos en el modelo de negocio;

(b) los riesgos que afectan al rendimiento del modelo de negocio (y los activos financieros mantenidos en el modelo de negocio) y, en concreto, la forma en que se gestionan dichos riesgos; y

(c) cómo se retribuye a los gestores del negocio (por ejemplo, si la compensación se basa en el valor razonable de los activos gestionados o sobre los flujos de efectivo contractuales obtenidos).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales

B4.1.2C Los activos financieros que se mantienen en el modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos para cobrar flujos de efectivos contractuales se gestionan para producir flujos de efectivo mediante la obtención de pagos contractuales a lo largo de la vida del instrumento. Eso quiere decir que la entidad gestiona los activos mantenidos en la cartera para cobrar esos flujos de efectivo contractuales concretos (en lugar de gestionar el rendimiento global de la cartera conservando y vendiendo activos). Para determinar si los flujos de efectivo van a realizarse mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales de los activos financieros, es necesario considerar la frecuencia, el valor y el calendario de las ventas en periodos anteriores, las razones de esas ventas y las expectativas sobre la actividad de ventas futuras. Sin embargo, las ventas en sí mismas no determinan el modelo de negocio y, por ello, no pueden considerarse de forma aislada. En su lugar, la información sobre ventas pasadas y las expectativas sobre ventas futuras proporcionan evidencia relacionada con la forma en que se logra el objetivo señalado de la entidad para gestionar los activos financieros y, específicamente, cómo se realizan los flujos de efectivo. Una entidad debe considerar información sobre ventas pasadas en el contexto de las razones de dichas ventas y las condiciones que existían en ese momento en comparación con las actuales.

B4.1.3 Aunque el objetivo del modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, la entidad no necesita mantener todos los instrumentos hasta el vencimiento. Por ello, el modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales incluso cuando las ventas de los activos financieros tengan lugar o se espera que ocurran en el futuro.

B4.1.3A El modelo de negocio puede ser mantener los activos para cobrar flujos de efectivo, incluso si la entidad vende activos financieros cuando hay un incremento en el riesgo crediticio de los activos. Para determinar si ha habido un incremento en el riesgo crediticio de los activos, la entidad tendrá en cuenta información razonable y sustentable, incluida la información que se refiera al futuro. Independientemente de su frecuencia y valor, las ventas debidas a un incremento en el riesgo crediticio de los activos no son incongruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, porque la calidad del crédito de los activos financieros es relevante en cuanto a la capacidad de la entidad de cobrar flujos de efectivo contractuales. Las actividades de gestión del riesgo crediticio que pretenden minimizar las pérdidas crediticias potenciales debido al deterioro del crédito son parte integrante de un modelo de negocio. La venta de un activo financiero porque deja de cumplir los criterios crediticios especificados en la política de inversión documentada de la entidad es un ejemplo de una venta que ha ocurrido debido a un incremento en el riesgo crediticio. Sin embargo, en ausencia de una política, la entidad puede demostrar de otra manera que esa venta ha ocurrido debido a un incremento del riesgo crediticio.

B4.1.3B Las ventas que tienen lugar por otras razones, tales como ventas realizadas para gestionar el riesgo de concentración del crédito (sin un incremento en el riesgo crediticio del activo), pueden ser también congruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. En concreto, estas ventas pueden ser congruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo sea conservar los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, si dichas ventas son infrecuentes (incluso si son significativas en valor) o insignificantes en valor tanto de forma individual como agregada (incluso si son frecuentes). Si se realiza una cantidad no muy infrecuente de estas ventas desde la cartera y tienen un valor no muy insignificante (tanto de forma individual como agregada), la entidad necesitará evaluar si estas ventas son congruentes con el objetivo de cobrar flujos de efectivo contractuales y cómo contribuyen a lograrlo. El hecho de que sea un tercero quien imponga el requerimiento de vender los activos financieros o que esa actividad sea a discreción de la entidad no es relevante para esta evaluación. Un incremento en la frecuencia o valor de las ventas en un periodo concreto no es necesariamente incongruente con el objetivo de conservar activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, si una entidad puede explicar las razones para dichas ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en el modelo de negocio de la entidad. Además, las ventas pueden ser congruentes con el objetivo de mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, si las ventas se realizan cerca del vencimiento de los activos financieros y los productos de recursos procedentes de ellas se aproximan al monto de flujos de efectivos contractuales pendientes.

B4.1.4 Los siguientes son ejemplos de casos donde el objetivo del modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva. Además, los ejemplos no pretenden tratar todos los factores que pueden ser relevantes para la evaluación del modelo de negocio de la entidad ni especificar la importancia relativa de los factores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo	Análisis
Ejemplo 1 Una entidad mantiene inversiones para cobrar flujos de efectivo contractuales. Las necesidades de financiación de la entidad son previsibles y el vencimiento de sus activos financieros coincide con las necesidades de financiación estimadas de la entidad. La entidad realiza actividades de gestión del riesgo crediticio con el objetivo de minimizar las pérdidas crediticias. En el pasado, las ventas han tenido lugar habitualmente cuando el riesgo crediticio de los activos financieros se ha incrementado de forma tal que los activos dejaban de cumplir los criterios crediticios especificados en la política de inversión documentada de la entidad. Además, las ventas infrecuentes han ocurrido como resultado de necesidades de financiación no previstas. Los informes al personal clave de la gerencia se centran en la calidad del crédito de los activos financieros y el rendimiento contractual. La entidad también controla los valores razonables de los activos financieros, entre otra información.	Aunque la entidad considera, entre otra información, los valores razonables de los activos financieros desde una perspectiva de liquidez (es decir el importe de efectivo que se realizaría si la entidad necesitara vender los activos), el objetivo de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivos contractuales. Las ventas no contradirían ese objetivo si fueran en respuesta a un incremento en el riesgo crediticio de los activos, por ejemplo si los activos dejan de cumplir los criterios de crédito especificados en la política de inversión documentada de la entidad. Las ventas infrecuentes que proceden de necesidades de financiación no previstas (por ejemplo, un escenario de necesidad) tampoco contradirían ese objetivo, incluso si fueran significativas en valor.
Ejemplo 2 El modelo de negocio de una entidad es comprar carteras de activos financieros, tales como préstamos. Las carteras pueden incluir o no activos financieros que hayan sufrido deterioro crediticio. Si el pago de los préstamos no se realiza a tiempo, la entidad pretende obtener los flujos de efectivo contractuales a través de varias formas -por ejemplo, contactando con el deudor por correo, teléfono u otros medios. El objetivo de la entidad es cobrar flujos de efectivo y la entidad no gestiona ninguno de los préstamos de su cartera con un objetivo de cobrar flujos de efectivo mediante su venta. En algunos casos, la entidad realiza permutas financieras de tasas de interés para cambiar la tasa de interés de activos financieros concretos, dentro de una cartera, de una tasa de interés variable a otra fija.	El objetivo del modelo de negocio de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales. El mismo análisis se aplicaría incluso si la entidad no espera recibir todos los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo algunos de los activos financieros tienen deteriorado el crédito en su reconocimiento inicial). Más aún, el hecho de que la entidad haya contratado derivados para modificar los flujos de efectivo de la cartera, no cambia por sí mismo el modelo de negocio de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo	Análisis
Ejemplo 3 Una entidad tiene un modelo de negocio con el objetivo de conceder préstamos a clientes y posteriormente vender esos préstamos a un vehículo de titulización. El vehículo de titulización emite instrumentos para los inversores. La entidad concedente controla el vehículo de titulización y por ello lo consolida. El vehículo de titulización obtiene los flujos de efectivo contractuales procedentes de los préstamos y los transfiere a sus inversores. Se supone, a efectos de este ejemplo, que los préstamos continúan siendo reconocidos en el estado de situación financiera consolidado, porque no han sido dados de baja en cuentas por el vehículo de titulización.	El grupo consolidado originó los préstamos con el objetivo de mantenerlos para obtener los flujos de efectivo contractuales. Sin embargo, la entidad que los origina tiene un objetivo de realizar los flujos de efectivo de la cartera de préstamos mediante la venta de éstos al vehículo de titulización, por ello, a efectos de sus estados financieros separados, no se consideraría que está gestionando esta cartera para obtener los flujos de efectivo contractuales.
Ejemplo 4 Una institución financiera mantiene activos financieros para satisfacer necesidades de liquidez en un escenario de necesidad (por ejemplo una retirada masiva de depósitos bancarios). La entidad no anticipa la venta de estos activos excepto en tales escenarios. La entidad controla la calidad del crédito de los activos financieros y su objetivo al gestionar los activos financieros es cobrar flujos de efectivo contractuales. La entidad evalúa el rendimiento de los activos sobre la base de los ingresos por intereses obtenidos y las pérdidas crediticias producidas. Sin embargo, la entidad también controla el valor razonable de los activos financieros desde una perspectiva de liquidez para asegurar que el importe de efectivo que se obtendría si necesitase vender los activos en un escenario de necesidad sería suficiente para atender las necesidades de liquidez de la entidad. Periódicamente, la entidad realiza ventas que son insignificantes en valor para demostrar la existencia de liquidez.	El objetivo del modelo de negocio de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales. El análisis no cambiaría incluso si durante un escenario de dificultad previo la entidad tuviera ventas que fueran significativas en valor para satisfacer sus necesidades de liquidez. De forma análoga, la actividad de ventas recurrentes que es insignificante en valor no es incongruente con la conservación de los activos financieros para la obtención de flujos de efectivo contractuales. Por el contrario, si una entidad conserva activos financieros para satisfacer sus necesidades de liquidez diarias y cumplir ese objetivo involucra ventas frecuentes que son significativas en valor, el objetivo del modelo de negocio de la entidad no es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. De forma análoga, si su regulador requiere que la entidad realice ventas rutinarias de activos financieros para demostrar que son líquidos, y el valor de los activos vendidos es significativo, el modelo de negocio de la entidad no es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. El que un tercero imponga el requerimiento de vender los activos financieros, o que esa actividad sea a discreción de la entidad no es relevante para esta evaluación.

Un modelo de negocio cuyo objetivo es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta activos financieros

B4.1.4A Una entidad puede mantener activos financieros en un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros. En este tipo de modelo de negocio, el personal

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

clave de la gerencia de la entidad ha tomado la decisión de que tanto la obtención de flujos de efectivo contractuales como la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio. Existen varios objetivos que pueden ser congruentes con este tipo de modelo de negocio. Por ejemplo, el objetivo del modelo de negocio puede ser gestionar las necesidades de liquidez diarias, mantener un perfil de rendimiento de interés concreto o coordinar la duración de los activos financieros con la de los pasivos que dichos activos están financiando. Para lograr este objetivo, la entidad obtendrá tanto flujos de efectivo contractuales como venderá activos financieros.

B4.1.4B Comparado con un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, este modelo de negocio involucrará habitualmente mayor frecuencia y valor de ventas. Esto es así, porque la venta de activos financieros es esencial para lograr el objetivo del modelo de negocio en lugar de ser solo secundaria. Sin embargo, no existe un umbral de frecuencia o valor de ventas que deba tener lugar en este modelo de negocio porque tanto la obtención de flujos de efectivo contractuales como la venta de activos financieros son esenciales para lograr su objetivo.

B4.1.4C Los siguientes, son ejemplos de cuándo puede lograrse el objetivo del modelo de negocio de la entidad mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y de la venta de activos financieros. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva. Además, los ejemplos no pretenden describir todos los factores que pueden ser relevantes para la evaluación del modelo de negocio de la entidad ni especificar la importancia relativa de los factores.

Ejemplo	Análisis
Ejemplo 5 Una entidad prevé desembolsos de capital para dentro de unos pocos años. La entidad invierte su exceso de efectivo en activos financieros a corto y largo plazo, de forma que pueda financiar el desembolso cuando surja la necesidad. Muchos de los activos financieros tienen vidas contractuales que exceden el periodo de inversión previsto de la entidad. La entidad conservará activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales y, cuando surja una oportunidad, venderá activos financieros para reinvertir el efectivo en activos financieros con mayor rentabilidad. Los gestores responsables de la cartera son remunerados sobre la base de la rentabilidad global generada por la cartera.	El objetivo del modelo de negocio es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta activos financieros. La entidad tomará decisiones sobre la base del negocio en marcha sobre si la obtención de flujos de efectivo contractuales o la venta de activos financieros maximizará la rentabilidad de la cartera hasta que surja la necesidad del efectivo invertido. Por otro lado, considérese una entidad que prevé una salida de efectivo en cinco años para financiar desembolsos de capital e invierte el exceso de efectivo en activos financieros a corto plazo. Cuando las inversiones vencen, la entidad reinvierte el efectivo en nuevos activos financieros a corto plazo. La entidad mantiene esta estrategia hasta que se necesitan los fondos, en cuyo momento utiliza los recursos procedentes de los activos financieros que vencen para financiar el desembolso de capital. Solo las ventas que son insignificantes en valor tienen lugar antes del vencimiento (a menos que exista un incremento del riesgo crediticio). El objetivo de este modelo de negocio alternativo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo	Análisis
Ejemplo 6 Una institución financiera mantiene activos financieros para atender sus necesidades de liquidez diarias. La entidad pretende minimizar los costos de gestión de dichas necesidades de liquidez y, por ello, gestiona activamente la rentabilidad de la cartera. La rentabilidad consiste en la obtención de pagos contractuales, así como ganancias y pérdidas por la venta de activos financieros. En consecuencia, la entidad mantiene activos financieros para la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros para reinvertir en activos financieros de mayor rendimiento o para coordinar mejor la duración de sus pasivos. En el pasado, esta estrategia ha dado lugar a una actividad de ventas frecuentes y estas ventas han sido por un valor significativo. Esta actividad se espera que continúe en el futuro.	El objetivo del modelo de negocio es maximizar la rentabilidad de la cartera para atender las necesidades de liquidez diarias y la entidad logra ese objetivo mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. En otras palabras, la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio.
Ejemplo 7 Una aseguradora mantiene activos financieros para financiar pasivos por contratos de seguro. La aseguradora utiliza los recursos procedentes de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros para liquidar pasivos de contratos a medida que vencen. Para asegurar que los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros son suficientes para liquidar los pasivos, la aseguradora lleva a cabo una actividad significativa de compras y ventas de forma regular para equilibrar su cartera de activos y atender las necesidades de flujos de efectivo a medida que surjan.	El objetivo del modelo de negocio es financiar los pasivos de contratos de seguros. Para lograr este objetivo, la entidad obtiene flujos de efectivo contractuales a medida que vencen y vende activos financieros para mantener el perfil deseado de cartera de activos. Por ello, la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio.

Otros modelos de negocio

B4.1.5 Los activos financieros se miden a valor razonable con cambios en resultado si no se mantienen dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos para cobrar flujos de efectivo contractuales o dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros (véase también el párrafo 5.7.5). Un modelo de negocio que dé lugar a mediciones a valor razonable con cambios en resultados es uno en el que una entidad gestiona los activos financieros con el objetivo de cobrar flujos de efectivo a través de la venta de los activos. La entidad toma decisiones basadas en los valores razonables de los activos y los gestiona para obtener esos valores razonables. En este caso, el objetivo de la entidad habitualmente dará lugar a compras y ventas activas. Aun cuando la entidad obtenga flujos de efectivo contractuales mientras mantiene los activos financieros, el objetivo de este modelo de negocio no es lograrlo con la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. Esto es así, porque la obtención de flujos de efectivo contractuales no es esencial para lograr el objetivo del modelo de negocio; sino que es secundaria.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B4.1.6 Una cartera de activos financieros que se gestiona y cuyo rendimiento se evalúa sobre una base del valor razonable [como se describe en el párrafo 4.2.2(b)] no se mantiene para cobrar flujos de efectivo contractuales ni para cobrar flujos de efectivo contractuales y vender activos financieros. La entidad se centra principalmente en información sobre el valor razonable y utiliza esa información para evaluar el rendimiento de los activos y tomar decisiones. Además, una cartera de activos financieros que cumple la definición de mantenida para negociar no se conserva para cobrar flujos de efectivo contractuales o para cobrar flujos de efectivo contractuales y vender activos financieros. Para estas carteras, la obtención de flujos de efectivo contractuales es solo secundaria para lograr el objetivo del modelo de negocio. Por consiguiente, estas carteras de activos financieros deben medirse al valor razonable con cambios en resultados.

Flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente

B4.1.7 El párrafo 4.1.1(b) requiere que una entidad clasifique un activo financiero sobre la base de sus características de flujos de efectivo contractuales si el activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener activos para cobrar flujos de efectivo contractuales o dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros, a menos que se aplique el párrafo 4.1.5. Para hacerlo así, la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) requiere que una entidad determine si los flujos de efectivo contractuales del activo son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.

B4.1.7A Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. En un acuerdo básico de préstamo, la contraprestación por el valor temporal del dinero (véanse los párrafos B4.1.9A a B4.1.9E) y el riesgo crediticio son habitualmente los elementos más significativos del interés. Sin embargo, en un acuerdo como este, el interés también incluye la contraprestación por otros riesgos básicos de préstamo (por ejemplo, riesgo de liquidez) y costos (por ejemplo, costos administrativos) asociados con el mantenimiento del activo financiero por un periodo de tiempo concreto. Además, el interés puede incluir un margen que es congruente con un acuerdo básico de préstamo. En circunstancias económicas extremas, el interés puede ser negativo si, por ejemplo, el tenedor de un activo financiero paga de forma explícita o implícita por el depósito de su dinero por un periodo de tiempo concreto (y esa comisión excede la contraprestación que el tenedor recibe por el valor temporal del dinero, riesgo crediticio y otros riesgos y costos básicos de préstamo). Sin embargo, los términos contractuales que introduce la exposición a los riesgos o volatilidad en los flujos de efectivo contractuales que no está relacionada con un acuerdo básico de préstamo, tal como la exposición a cambios en los precios del patrimonio o de materias primas cotizadas, no dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Un activo financiero comprado u originado puede ser un acuerdo básico de préstamo independientemente de si es un préstamo en su forma legal.

B4.1.7B De acuerdo con el párrafo 4.1.3(a), el principal es el valor razonable del activo financiero en su reconocimiento inicial. Sin embargo, el importe principal puede cambiar a lo largo de la vida del activo financiero (por ejemplo, si hay reembolsos del principal).

B4.1.8 Una entidad evaluará si los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, tomando como referencia la moneda en la que esté denominado el activo financiero.

B4.1.9 El apalancamiento es una característica de los flujos de efectivo contractuales de algunos activos financieros. El apalancamiento incrementa la variabilidad de los flujos de efectivo contractuales, haciendo que no tengan las características económicas del interés. Ejemplos de activos financieros que incluyen apalancamiento son los contratos simples de opción, los contratos a término y los de permuta financiera. Por ello, estos contratos no cumplen la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) y no pueden medirse posteriormente al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral.

Contraprestación por el valor temporal del dinero

B4.1.9A El valor temporal del dinero es el elemento del interés que proporciona contraprestación por el mero paso del tiempo. Esto es, el elemento del valor temporal de dinero no proporciona contraprestación por otros riesgos o costos asociados con la tenencia del activo financiero. Para evaluar si el elemento proporciona contraprestación por el mero paso del tiempo, una entidad aplicará el juicio profesional y considerará factores relevantes tales como la moneda en la que se denomina el activo financiero y el periodo por el que se establece la tasa de interés.

B4.1.9B Sin embargo, en algunos casos, el elemento del valor temporal del dinero puede modificarse (es decir, es imperfecto). Este sería el caso, por ejemplo, si una tasa de interés de un activo financiero se restablece periódicamente, pero la frecuencia no coincide con el periodo de vigencia de la tasa de interés (por ejemplo, la tasa interés se restablece cada mes a la tasa a un año) o si la tasa de interés de un activo financiero se

restablece periódicamente a un promedio de tasas de interés a corto y largo plazo concretos. En estos casos, una entidad debe evaluar la modificación para determinar si los flujos de efectivo contractuales representan solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. En algunas circunstancias, la entidad puede ser capaz de realizar esa determinación, realizando una evaluación cualitativa del elemento del valor temporal del dinero mientras, en otras circunstancias, puede ser necesario realizar una evaluación cuantitativa.

B4.1.9C Al evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado, el objetivo es determinar hasta qué punto podrían ser diferentes los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) de los flujos de efectivo (sin descontar) que surgirían si el elemento del valor temporal del dinero no estuviera modificado (los flujos de efectivo de referencia). Por ejemplo, si el activo financiero bajo evaluación contiene una tasa de interés variable que se restablece todos los meses a la tasa de interés a un año, la entidad compararía ese activo financiero con un instrumento financiero con condiciones contractuales y riesgo crediticio idénticos excepto en que la tasa de interés variable se restablece mensualmente a la tasa de interés a un mes. Si el elemento del valor temporal del dinero modificado pudiera dar lugar a flujos de efectivo contractuales (sin descontar) que sean significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). Para realizar esta determinación, la entidad debe considerar el efecto del elemento del valor temporal del dinero modificado en cada periodo de presentación y el acumulado a lo largo de la vida del instrumento financiero. La razón para que la tasa de interés se establezca de esta forma no es relevante para el análisis. Si está claro, con poco o ningún análisis, que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) del activo financiero bajo la evaluación podrían (o no podrían) ser significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), una entidad no necesita realizar una evaluación detallada.

B4.1.9D Al evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado, una entidad debe considerar los factores que podrían afectar a los flujos de efectivo contractuales futuros. Por ejemplo, si una entidad está evaluando un bono a cinco años y la tasa de interés variable se restablece cada seis meses a la tasa de cinco años, la entidad no puede concluir que los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente solo porque la curva de la tasa de interés en ese momento de la evaluación es tal que la diferencia entre una tasa de interés a cinco años y otra a seis meses no es significativa. En su lugar, la entidad debe considerar también si la relación entre la tasa de interés a cinco años y la de seis meses podría cambiar a lo largo de la vida del instrumento de tal forma que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) a lo largo de la vida del instrumento podría ser significativamente diferente de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar). Sin embargo, una entidad debe considerar solo los escenarios razonablemente posibles en lugar de todos los posibles. Si una entidad concluye que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) podrían ser significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) y, por ello, no puede medirse al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral.

B4.1.9E En algunas jurisdicciones, el gobierno o una autoridad reguladora establece las tasas de interés. Por ejemplo, esta regulación gubernamental de tasas de interés puede ser parte de una política macroeconómica amplia o puede introducirse para animar a las entidades a invertir en un sector concreto de la economía. En algunos de estos casos, el objetivo del elemento del valor temporal del dinero no es proporcionar contraprestación solo por el mero paso del tiempo. Sin embargo, a pesar de los párrafos B4.1.9A a B4.1.9D, una tasa de interés regulada deberá considerarse un sustituto del elemento del valor temporal del dinero a efectos de aplicar la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b), si esa tasa de interés regulada proporciona una contraprestación que es congruente en términos generales con el paso del tiempo y no proporciona una exposición a los riesgos o volatilidad de los flujos de efectivo contractuales que son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo.

Términos contractuales que cambian el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales

B4.1.10 Si un activo financiero contiene una condición contractual que pudiera cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo, si el activo puede pagarse por anticipado antes del vencimiento o puede ampliarse su duración), la entidad debe determinar si los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir a lo largo de la vida del instrumento debido a esa condición contractual son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Para realizar esta determinación, la entidad debe evaluar los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir antes, y después, del cambio en los flujos de efectivo contractuales. La entidad puede también necesitar evaluar la naturaleza de cualquier suceso contingente (es decir, un desencadenante) que podría cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales. Aunque la naturaleza del suceso contingente en sí misma no es un factor determinante para evaluar si los flujos de efectivo contractuales son solo pagos del principal e intereses, puede ser un indicador. Por ejemplo, la comparación de un instrumento financiero con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si el deudor no cumple con un número concreto de pagos de un instrumento financiero, con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si un índice de patrimonio especificado alcanza un nivel concreto. Es más probable en el primer caso que los flujos de efectivo contractuales a lo largo de la vida del instrumento serán

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente debido a la relación entre los pagos no satisfechos y un incremento en el riesgo crediticio. (Véase también el párrafo B4.1.18.)

B4.1.11 Los siguientes son ejemplos de términos contractuales que dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente:

(a) una tasa de interés variable que consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto (la contraprestación por el riesgo crediticio puede determinarse solo en el momento del reconocimiento inicial y, así, puede ser fija) y por otros riesgos básicos y costos de préstamos, así como un margen de ganancia;

(b) una condición contractual que permite al emisor (es decir, al deudor) pagar de forma anticipada un instrumento de deuda o permite al tenedor (es decir, al acreedor) devolver un instrumento de deuda al emisor antes del vencimiento y el importe pagado por anticipado representa sustancialmente los importes no pagados del principal e intereses sobre el importe principal, que puede incluir compensaciones razonables para la cancelación anticipada del contrato; y

(c) una condición contractual que permite al emisor o al tenedor ampliar la condición contractual de un instrumento de deuda (es decir, una opción de ampliación) y las condiciones de la opción de ampliación dan lugar a flujos de efectivo contractuales durante el periodo de ampliación que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente, que puede incluir compensaciones adicionales razonables para la ampliación del contrato.

B4.1.12 A pesar del párrafo B4.1.10, un activo financiero que cumpliría, en otro caso, la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b), pero que no lo hace solo como consecuencia de una condición contractual que permite (o requiere) al emisor pagar de forma anticipada un instrumento de deuda o permite (o requiere) al tenedor devolver un instrumento de deuda al emisor antes del vencimiento es elegible para medirse al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral [sujeto al cumplimiento de la condición del párrafo 4.1.2(a) o a la del párrafo 4.1.2A(a)] si:

(a) la entidad adquiere u origina el activo financiero con una prima o descuento sobre el importe a la par contractual;

(b) el importe pagado por anticipado representa sustancialmente el importe nominal contractual y el interés contractual acumulado (o devengado) (pero sin pagar), que puede incluir una compensación razonable por la cancelación anticipada del contrato; y

(c) cuando la entidad reconozca inicialmente el activo financiero, el valor razonable de la característica de pago anticipado es insignificante.

B4.1.12AA efectos de la aplicación de los párrafos B4.1.11 (b) y B4.1.12(b), independientemente del suceso o circunstancia que provoque la finalización anticipada del contrato, una parte puede pagar **o** recibir una compensación razonable por esa finalización anticipada. Por ejemplo, una parte puede pagar o recibir una compensación razonable cuando opta por finalizar el contrato anticipadamente (o provoca la finalización anticipada del contrato por otro medio).

B4.1.13 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Instrumento	Análisis
Instrumento A El instrumento A es un bono con una fecha de vencimiento determinada. Los pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente están vinculados a un índice de inflación relacionado con la moneda en la que se emitió el instrumento. El vínculo de inflación no está apalancado y el principal está protegido.	Los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. La vinculación de los pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente con un índice de inflación no apalancado tiene el efecto de revisar el valor temporal del dinero, colocándolo a un nivel actual. En otras palabras, la tasa de interés sobre el instrumento refleja el interés "real". Por ello, los importes de intereses son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente. Sin embargo, si los pagos por intereses estaban indexados a otra variable, tal como el rendimiento del deudor (por ejemplo, el ingreso neto del deudor) o un índice de patrimonio, los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente (a menos que la indexación del rendimiento del deudor dé lugar a un ajuste que solo compensa al tenedor por cambios en el riesgo crediticio del instrumento, tal que los flujos de efectivo contractuales son solo pagos del principal e intereses). Esto es porque los flujos de efectivo contractuales reflejan una rentabilidad que es incongruente con un acuerdo básico de préstamo (véase el párrafo B4.1.7A).
Instrumento B El instrumento B es un instrumento de tasa de interés variable con una fecha de vencimiento determinada que permite al prestatario elegir la tasa de interés de mercado sobre una base de negocio en marcha. Por ejemplo, en cada fecha de revisión de la tasa de interés, el prestatario puede elegir pagar el LIBOR a tres meses por un periodo de tres meses o el LIBOR a un mes para un periodo de un mes.	Los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, en la medida en que el interés pagado a lo largo de la vida del instrumento refleje la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el instrumento y por otros riesgos y costos básicos de préstamo, así como un margen de ganancia (véase el párrafo B4.1.7A). El hecho de que la tasa de interés LIBOR se revise durante la vida del instrumento no descalifica por sí mismo al instrumento. Sin embargo, si el prestatario puede optar por pagar una tasa de interés a un mes que se restablece cada tres meses, la tasa de interés se restablece con una frecuencia que no coincide con la vigencia de la tasa de interés. Por consiguiente, el elemento del valor temporal del dinero se modifica. De forma análoga, si un instrumento tiene una tasa de interés contractual que se basa en una condición que puede exceder la vida restante del instrumento (por ejemplo, si un instrumento con un vencimiento a cinco años paga una tasa variable que se restablece periódicamente, pero que siempre refleja un vencimiento a cinco años), el elemento del valor temporal del dinero se modifica. Esto es así porque el interés por pagar en cada periodo está desconectado del periodo de interés.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Instrumento	Análisis
	En estos casos, la entidad debe evaluar cuantitativa y cualitativamente los flujos de efectivo contractuales contra los de un instrumento que es idéntico en todos los aspectos excepto en que la vigencia del plazo de la tasa de interés coincide con el periodo del interés para determinar si los flujos de efectivo son solo pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (Para guías sobre las tasas de interés reguladas, véase el párrafo B4.1.9E.) Por ejemplo, para evaluar un bono con una duración de cinco años que paga una tasa variable que se restablece cada seis meses pero que siempre refleja un vencimiento a cinco años, una entidad considera los flujos de efectivo contractuales de un instrumento que se restablecen cada seis meses a una tasa de interés a seis meses, pero que, por lo demás, es idéntico. El mismo análisis se aplicaría si el prestatario puede elegir entre las diversas tasas que hace públicas el prestamista (por ejemplo, el prestatario puede optar entre la tasa de interés variable a un mes y la de a tres meses publicadas ambas por el prestamista).
Instrumento C El instrumento C es un bono con una fecha de vencimiento determinada y paga una tasa de interés de mercado variable. Esa tasa de interés variable está limitada.	Los flujos de efectivo contractuales tanto de: (a) un instrumento que tiene una tasa de interés fija y (b) un instrumento que tiene una tasa de interés variable son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente en la medida en que el interés refleje la contraprestación por el valor temporal del dinero y por el riesgo crediticio asociado con el instrumento durante la duración del instrumento y por otros riesgos y costos básicos de préstamo, así como por un margen de ganancia. (Véase el párrafo B4.1.7A) Por consiguiente, un instrumento que es una combinación de (a) y (b) (por ejemplo un bono con un límite de tasa de interés) puede tener flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta condición contractual puede reducir la variabilidad de los flujos de efectivo al establecer un límite en la tasa de interés variable (por ejemplo un límite máximo y mínimo de tasa de interés) o incrementar la variabilidad del flujo de efectivo porque una tasa fija pasa a ser variable.
Instrumento D El instrumento D es un préstamo totalmente respaldado por todos los bienes del prestatario y garantizado por activos específicamente pignorados.	El hecho de que un préstamo sea totalmente respaldado no afecta por sí mismo al análisis de si los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Instrumento	Análisis
Instrumento E El instrumento E se emite por un banco regulado y tiene una fecha de vencimiento fija. El instrumento paga una tasa de interés fija y todos los flujos de efectivo contractuales son no discrecionales. Sin embargo, el emisor está sujeto a una legislación que permite o requiere que una autoridad nacional decisora imponga pérdidas a los tenedores de instrumentos concretos, incluido el instrumento E, en circunstancias concretas. Por ejemplo, la autoridad nacional decisora tiene el poder de rebajar el importe nominal del instrumento E o convertirlo en un número fijo de acciones ordinarias del emisor si la autoridad nacional decisora determina que el emisor está teniendo dificultades financieras graves, necesita capital de regulación adicional o está "dejando de pagar".	El tenedor analizaría los **términos contractuales** del instrumento financiero para determinar si dan lugar a flujos de efectivo que son solo pagos por el principal y los intereses sobre el importe del principal pendiente y, por ello, son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. Ese análisis no consideraría los pagos que surgen solo como consecuencia del poder de la autoridad nacional decisora de imponer pérdidas a los tenedores del instrumento E. Esto es, porque ese poder, y los pagos resultantes, no son **términos contractuales** del instrumento financiero. Por otro lado, los flujos de efectivo contractuales no serían solo pagos por el principal y los intereses sobre el importe del principal pendiente, si los **términos contractuales** del instrumento financiero permiten o requieren que el emisor u otra entidad imponga pérdidas al tenedor (por ejemplo, rebajando el importe nominal o convirtiendo el instrumento en un número fijo de acciones ordinarias del emisor), en la medida en que dichos términos contractuales sean reales, incluso si la probabilidad de que esta pérdida vaya a imponerse sea remota.

B4.1.14 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Instrumento	Análisis
Instrumento F El instrumento F es un bono convertible en un número fijo de instrumentos de patrimonio del emisor.	El tenedor analizaría el bono convertible en su totalidad. Los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente porque reflejan una rentabilidad que es incongruente con un acuerdo básico de préstamo (véase el párrafo B4.1.7A); es decir, la rentabilidad está vinculada al valor del patrimonio del emisor.
Instrumento G El instrumento G es un préstamo que paga una tasa de interés variable inversa (es decir la tasa de interés tiene una relación inversa con las tasas de interés del mercado).	Los flujos de efectivo contractuales no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Los importes de intereses no son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Instrumento	Análisis
Instrumento H El instrumento H es un instrumento perpetuo, pero el emisor puede comprarlo en cualquier momento y pagar al tenedor el importe a la par más el interés acumulado (devengado). El instrumento H paga una tasa de interés de mercado pero el pago de intereses no puede realizarse a menos que el emisor pueda mantenerse solvente inmediatamente después. El interés diferido no acumula (devenga) interés adicional.	Los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esto es así porque se puede requerir al emisor que difiera los pagos de intereses y no se acumulan (devengan) intereses adicionales sobre los importes de intereses diferidos. Como resultado, los importes de intereses no son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente. Si se acumulan (devengan) intereses sobre los importes diferidos, los flujos de efectivo contractuales pueden ser pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.
	El hecho de que el instrumento H sea perpetuo no significa por sí mismo que los flujos de efectivo contractuales no sean pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. En efecto, un instrumento perpetuo tiene continuas (múltiples) opciones de ampliación. Estas opciones pueden dar lugar a flujos de efectivo contractuales que son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente en tanto que los pagos de intereses son obligatorios y deben pagarse a perpetuidad. Asimismo, el hecho de que el instrumento H sea rescatable no significa que los flujos de efectivo contractuales no sean pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente, a menos que sea rescatable a un importe que no refleje sustancialmente el pago del principal e intereses pendientes sobre ese principal. Incluso si el importe de rescate incluye un importe que compensa razonablemente al tenedor de la cancelación anticipada del instrumento, los flujos de efectivo contractuales podrían ser pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (Véase también el párrafo B4.1.12.)

B4.1.15 En algunos casos un activo financiero puede tener flujos de efectivo contractuales que se describen como principal e intereses, pero dichos flujos de efectivo no representan el pago del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente como se describe en los párrafos 4.1.2(b), 4.1.2A(b) y 4.1.3 de esta Norma.

B4.1.16 Este puede ser el caso si el activo financiero representa una inversión en activos o flujos de efectivo de carácter particular, y por ese motivo los flujos de efectivo contractuales no constituyen únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Por ejemplo, si los términos contractuales estipulan que los flujos de efectivo del activo financiero se incrementan cuantos más automóviles utilizan un peaje concreto, los flujos de efectivo contractuales son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo. Como resultado, el instrumento no cumpliría la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). Esto podría ser el caso cuando los derechos del acreedor se limitan a activos específicos del deudor o a los flujos de efectivo procedentes de dichos activos específicos (por ejemplo un activo financiero "sin recurso", que no está garantizado por ningún activo concreto).

B4.1.17 Sin embargo, el hecho de que un activo financiero no tenga como respaldo la garantía de un activo no excluye por sí mismo que ese activo financiero cumpla la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). En estas situaciones, se requiere al acreedor evaluar ("revisar") los activos subyacentes particulares o los flujos de efectivo para determinar si los flujos de efectivo contractuales del activo financiero que se está clasificando son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Si las condiciones del activo financiero dan lugar a otros flujos de efectivo o limitan esos flujos de efectivo de forma incongruente con la condición de

ser pagos que representan el principal e intereses, el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). El hecho de que los activos subyacentes sean activos financieros o no financieros no afecta, por sí mismo, a esta evaluación.

B4.1.18 Una característica de flujos de efectivo contractuales no afecta a la clasificación del activo financiero si podría tener solo un efecto de minimis sobre los flujos de efectivo contractuales del activo financiero. Para realizar esta determinación, una entidad debe considerar el efecto posible de la característica de los flujos de efectivo contractuales en cada periodo de presentación y el acumulado a lo largo de la vida del instrumento financiero. Además, si una característica de flujos de efectivo contractuales pudiera tener un efecto sobre los flujos de efectivo contractuales que sea más que de minimis (en un periodo de presentación único o de forma acumulada), pero esa característica de flujos de efectivo no es real, no afecta a la clasificación de un activo financiero. Una característica de flujos de efectivo no es real si afecta a los flujos de efectivo contractuales del instrumento solo en el momento en que ocurre un suceso que es extremadamente excepcional, altamente anómalo y muy improbable que ocurra.

B4.1.19 En prácticamente la totalidad de las transacciones de préstamo, el instrumento del acreedor es clasificado con respecto a los instrumentos de otros acreedores del mismo deudor. Un instrumento que está subordinado a otros instrumentos puede tener flujos de efectivo contractuales que sean pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, si el impago del deudor constituye una infracción al contrato, y el tenedor tenga un derecho contractual a los importes impagados del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente aun en el caso de que el deudor esté en quiebra. Por ejemplo, una cuenta comercial por cobrar que no dé ninguna prioridad al acreedor, colocándolo entre los acreedores generales, cumpliría los requisitos de tener pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Este sería el caso incluso si el deudor hubiera emitido préstamos garantizados con un colateral con activos, que en el caso de quiebra dieran al tenedor de ese préstamo prioridad sobre los derechos de los acreedores generales con respecto a dichos activos de garantía colateral, pero sin afectar al derecho contractual del acreedor general al principal no pagado y los otros importes debidos.

Instrumentos vinculados contractualmente

B4.1.20 En algunos tipos de transacciones, un emisor puede priorizar pagos a los tenedores de activos financieros utilizando múltiples instrumentos vinculados contractualmente que crean concentraciones de riesgo crediticio (tramos). Cada tramo tiene una clasificación de prioridad que especifica el orden en el que los flujos de efectivo generados por el emisor se asignan al mismo. En estas situaciones, los tenedores de un determinado tramo tienen el derecho a pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente solo si el emisor genera suficientes flujos de efectivo para satisfacer pagos a los tramos clasificados como de prioridad más alta.

B4.1.21 En estas transacciones, un tramo tiene características de flujos de efectivo que constituyen pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente solo si:

(a) las condiciones contractuales del tramo que se están evaluando para la clasificación (sin revisar el conjunto subyacente de instrumentos financieros) dan lugar a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente (por ejemplo la tasa de interés sobre el tramo no está vinculada a un índice de materia prima cotizada);

(b) el conjunto subyacente de instrumentos financieros tiene las características de flujos de efectivo establecidos en los párrafos B4.1.23 y B4.1.24; y

(c) la exposición al riesgo crediticio en el conjunto subyacente de instrumentos financieros inherente al tramo es igual o menor que la exposición al riesgo crediticio del conjunto subyacente de instrumentos financieros (por ejemplo, la calificación crediticia del tramo que es evaluado para su clasificación es igual o mayor que la calificación crediticia que se aplicaría a un tramo único que financió el conjunto subyacente de instrumentos financieros).

B4.1.22 Una entidad debe revisar hasta que pueda identificar el conjunto subyacente de instrumentos que están generando (en lugar de meramente traspasando) los flujos de efectivo. Este es el conjunto subyacente de instrumentos financieros.

B4.1.23 El conjunto subyacente debe estar compuesto por uno o más instrumentos que tengan flujos de efectivo contractuales que sean únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

B4.1.24 El conjunto subyacente de instrumentos puede incluir también instrumentos que:

(a) reduzcan la variabilidad de los flujos de efectivo de los instrumentos del párrafo B4.1.23 y, cuando se combinan con los instrumentos del párrafo B4.1.23, dan lugar a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente (por ejemplo un límite máximo o mínimo de tasa de interés o un contrato que reduzca el riesgo crediticio de alguno o todos los instrumentos del párrafo B4.1.23); o

(b) alinean los flujos de efectivo de los tramos con los flujos de efectivo del conjunto de instrumentos subyacentes del párrafo B4.1.23 para abordar diferencias cuando consistan exclusivamente en:

(i) si la tasa de interés es fija o variable;

(ii) la moneda en la que los flujos de efectivo se denominan, incluyendo la inflación en esa moneda; o

(iii) el calendario de los flujos de efectivo.

B4.1.25 Si cualquier instrumento en el conjunto no cumple las condiciones del párrafo B4.1.23, o del párrafo B4.1.24, no se cumple la condición del párrafo B4.1.21(b). Para realizar esta evaluación, puede no ser necesario un análisis detallado del conjunto, instrumento por instrumento. Sin embargo, una entidad debe utilizar el juicio profesional y realizar un análisis suficiente para determinar si los instrumentos en el conjunto cumplen las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24. (Véase también el párrafo B4.1.18 para guías sobre las características de flujos de efectivo contractuales que tienen solo un efecto de minimis.)

B4.1.26 Si el tenedor no puede evaluar las condiciones del párrafo B4.1.21 en el momento del reconocimiento inicial, el tramo debe medirse al valor razonable con cambios en resultados. Si el conjunto subyacente de instrumentos puede cambiar después del reconocimiento inicial, de forma tal que el conjunto pudiera no cumplir las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24, el tramo no cumple las condiciones del párrafo B4.1.21 y debe medirse al valor razonable con cambios en resultados. Sin embargo, si el conjunto subyacente incluye instrumentos que tienen garantía colateral mediante activos que no cumplen las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24, se descartará la capacidad para tomar posesión de estos activos a efectos de aplicar este párrafo, a menos que la entidad adquiriera el tramo con la intención de controlar la garantía colateral.

Opción para designar un activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados (Secciones 4.1 y 4.2)

B4.1.27 Sujeto a las condiciones de los párrafos 4.1.5 y 4.2.2, esta Norma permite que una entidad designe un activo financiero, un pasivo financiero o un grupo de instrumentos financieros (activos financieros, pasivos financieros o ambos) como al valor razonable con cambios en resultados, cuando al hacerlo se obtenga información más relevante.

B4.1.28 La decisión de una entidad de designar un activo financiero o un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en resultados es similar a la elección de una política contable (aunque, a diferencia de lo que sucede al establecer una política contable, no se requiere su aplicación de forma congruente a todas las transacciones similares). Cuando una entidad tenga esta elección, el párrafo 14(b) de la NIC 8 requiere que la política elegida lleve a que los estados financieros proporcionen información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros acontecimientos o circunstancias que afecten a la situación financiera de la entidad, su rendimiento financiero o sus flujos de efectivo. Por ejemplo, en el caso de la designación de un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en resultados, el párrafo 4.2.2 establece las dos circunstancias en las que se cumple el requisito de obtención de una información más relevante. Por lo tanto, para elegir tal designación de acuerdo con el párrafo 4.2.2, la entidad deberá demostrar que cumple cualquiera de ellas (o ambas).

Designación que elimina o reduce de forma significativa una asimetría contable

B4.1.29 La medición de un activo financiero o de un pasivo financiero y la clasificación de los cambios que se reconozcan en su valor, están determinados por la clasificación de la partida y por el hecho de que pueda haber sido designada como parte de una relación de cobertura. Esos requerimientos pueden crear una incongruencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada "asimetría contable") cuando, por ejemplo, en ausencia de una designación como al valor razonable con cambios en resultados, un activo financiero se hubiera clasificado como medido posteriormente al valor razonable con cambios en resultados y un pasivo que la entidad considere relacionado se hubiese medido posteriormente al costo amortizado (sin reconocer los cambios en el valor razonable). En estas circunstancias, una entidad puede concluir que sus estados financieros podrían suministrar una información más relevante si tanto el activo como el pasivo se midiesen como al valor razonable con cambios en resultados.

B4.1.30 Los siguientes ejemplos muestran casos en los que podría cumplirse esta condición. En todos ellos, una entidad puede utilizar esta condición para designar activos financieros o pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, solo si cumple el principio del párrafo 4.1.5 o 4.2.2(a):

(a) Una entidad tiene pasivos según contratos de seguro cuya medición incorpora información actual (tal como permite el párrafo 24 de la NIIF 4), y activos financieros que considera relacionados, que en otro caso se medirían al valor razonable con cambios en otro resultado integral o al costo amortizado.

(b) Una entidad tiene activos financieros, pasivos financieros o ambos que comparten un riesgo, tal como el riesgo de tasa de interés, lo que da lugar a cambios de signo opuesto en el valor razonable que

tienden a compensarse entre sí. Sin embargo, solo alguno de los instrumentos podría medirse al valor razonable con cambios en resultados (es decir, son derivados o están clasificados como mantenidos para negociar). También podría ser el caso de que no se cumpliesen los requerimientos de la contabilidad de coberturas, por ejemplo, porque no se cumpliesen los requerimientos para la eficacia de coberturas del párrafo 6.4.1.

(c) Una entidad tiene activos financieros, pasivos financieros o ambos que comparten un riesgo, tal como el riesgo de tasa de interés, lo que da lugar a cambios de signo opuesto en el valor razonable que tienden a compensarse entre sí, y ninguno de los activos financieros o pasivos financieros cumple los requisitos para ser designado como un instrumento de cobertura porque no están medidos al valor razonable con cambios en resultados. Además, en ausencia de una contabilidad de coberturas se producen incongruencias significativas en el reconocimiento de ganancias y pérdidas. Por ejemplo, la entidad ha financiado un grupo específico de préstamos emitiendo bonos negociados en el mercado, cuyos cambios en el valor razonable tienden a compensarse entre sí. Si, además, la entidad comprase y vendiese regularmente los bonos, pero rara vez o nunca comprase o vendiese los préstamos, la presentación tanto de los préstamos como de los bonos al valor razonable con cambios en resultados elimina la incongruencia en el momento del reconocimiento de las ganancias y pérdidas que, en otro caso, aparecerían como consecuencia de medir ambos al costo amortizado, y reconocer una ganancia o pérdida cada vez que se recomprase un bono.

B4.1.31 En casos como los descritos en el párrafo anterior, la designación en el momento del reconocimiento inicial de los activos financieros o pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, que en otras circunstancias no se medirían así, puede eliminar o reducir significativamente la incongruencia en la medición o en el reconocimiento, y producir una información más relevante. A efectos prácticos, no es necesario que la entidad suscriba todos los activos y pasivos que den lugar a la incongruencia en la medición o en el reconocimiento exactamente al mismo tiempo. Se permite una demora razonable siempre que cada transacción se designe como al valor razonable con cambios en resultados en el momento de su reconocimiento inicial y, en ese momento, se espere que ocurran las transacciones restantes.

B4.1.32 No sería aceptable la designación de sólo alguno de los activos financieros y pasivos financieros que originan la incongruencia como al valor razonable con cambios en resultados, si al hacerlo no se eliminase o redujese significativamente dicha incongruencia, y por tanto, no se obtuviese información más relevante. No obstante, podría ser aceptable designar sólo algunos dentro de un grupo de activos financieros o pasivos financieros similares, siempre que al hacerlo se consiga una reducción significativa (y posiblemente una reducción mayor que con otras designaciones permitidas) en la incongruencia. Por ejemplo, supóngase que una entidad tiene un cierto número de pasivos financieros similares que suman 100 u.m. y un número de activos financieros similares que suman 50 u.m., pero que se miden utilizando diferentes criterios. La entidad podría reducir significativamente la incongruencia en la medición designando, en el momento del reconocimiento inicial, todos los activos y sólo algunos pasivos (por ejemplo, pasivos individuales que sumen 45 u.m.) como al valor razonable con cambios en resultados. No obstante, dado que la designación como al valor razonable con cambios en resultados solamente puede aplicarse a la totalidad de un instrumento financiero, la entidad, en este ejemplo, debería designar uno o más pasivos en su totalidad. No podría designar ni un componente de un pasivo (por ejemplo, cambios en el valor atribuible solamente a un riesgo, tal como los cambios en una tasa de interés de referencia) ni una proporción (es decir, un porcentaje) de un pasivo.

Se gestionan un grupo de pasivos financieros o activos financieros y pasivos financieros y su rendimiento se evalúa sobre la base del valor razonable

B4.1.33 Una entidad puede gestionar y evaluar el rendimiento de un grupo de pasivos financieros o de activos financieros y pasivos financieros, de tal forma que al medir ese grupo al valor razonable con cambios en resultados se obtenga una información más relevante. En este caso, el énfasis se pone en la forma en que la entidad gestiona y evalúa el rendimiento, en lugar de en la naturaleza de sus instrumentos financieros.

B4.1.34 Por ejemplo, una entidad puede utilizar esta condición para designar pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados si cumple el principio del párrafo 4.2.2(b) y la entidad tiene activos financieros y pasivos financieros que comparten uno o más riesgos y esos riesgos se gestionan y evalúan sobre la base del valor razonable de acuerdo con una política documentada de gestión de activos y pasivos. Un ejemplo podría ser el de una entidad que ha emitido "productos estructurados", que contienen múltiples derivados implícitos, y gestiona los riesgos resultantes sobre la base del valor razonable, utilizando una combinación de instrumentos financieros derivados y no derivados.

B4.1.35 Como se ha destacado anteriormente, esta condición depende de la forma en que la entidad gestione y evalúe el rendimiento del grupo de instrumentos financieros de que se trate. De acuerdo con ello (y sometido al requisito de la designación en el momento del reconocimiento inicial), una entidad que designe pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, sobre la base de esta condición, designará de la misma forma a todos los pasivos financieros que sean gestionados y evaluados conjuntamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B4.1.36 No es necesario que la documentación de la estrategia de la entidad sea muy amplia, pero debe ser suficiente para demostrar el cumplimiento del párrafo 4.2.2(b). Dicha documentación no se requiere para cada partida individual, pudiendo confeccionarse para la cartera en su conjunto. Por ejemplo, si el sistema de gestión del rendimiento de un departamento—tal como fue aprobado por el personal clave de la gerencia de la entidad—claramente demuestra que el rendimiento se evalúa sobre esta base, no se requiere documentación adicional que demuestre el cumplimiento del párrafo 4.2.2(b).

Derivados implícitos (Sección 4.3)

B4.3.1 Cuando una entidad se convierte en parte de un contrato híbrido con un anfitrión que no es un activo dentro del alcance de esta Norma, el párrafo 4.3.3 requiere que la entidad identifique los derivados implícitos, evalúe si se requiere separarlos del contrato anfitrión y en aquéllos casos en que se requiera separarlos, mida dichos derivados por su valor razonable, tanto en el momento del reconocimiento inicial como posteriormente a valor razonable con cambios en resultados.

B4.3.2 Si un contrato anfitrión no tiene un vencimiento establecido o predeterminado, y representa una participación residual en el patrimonio de una entidad, entonces sus características económicas y riesgos son las de un instrumento de patrimonio, y un derivado implícito sobre éste, necesitaría poseer las características de instrumento de patrimonio relativo a la misma entidad para ser considerado como estrechamente relacionado. Si el contrato anfitrión no es un instrumento de patrimonio y cumple con la definición de instrumento financiero, entonces sus características económicas y de riesgo son las de un instrumento de deuda.

B4.3.3 Un derivado implícito que no sea una opción (como un contrato a término o uno de permuta financiera implícitos) se separa del contrato anfitrión teniendo en cuenta sus condiciones sustantivas, ya sean explícitas o implícitas, de forma que tenga un valor razonable nulo al ser reconocido inicialmente. Un derivado implícito basado en opciones (como una opción implícita de venta, de compra, con límite superior o inferior, o una opción sobre una permuta de tasas de interés), se separa del contrato anfitrión sobre la base de las condiciones establecidas de las características de la opción. El importe en libros inicial del contrato anfitrión es el importe residual que queda después de la separación del derivado implícito.

B4.3.4 Generalmente, los derivados implícitos múltiples en un contrato híbrido individual son tratados como un único derivado implícito compuesto. Sin embargo, los derivados implícitos que se clasifican como patrimonio (véase la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*), se contabilizan de forma separada de los que han sido clasificados como activos o pasivos. Además, si un contrato híbrido tiene más de un derivado implícito, y esos derivados se relacionan con diferentes exposiciones al riesgo y son fácilmente separables e independientes uno de otro, se contabilizarán cada uno por separado.

B4.3.5 Las características económicas y riesgos de un derivado implícito no están estrechamente relacionados con el contrato anfitrión [véase el párrafo 4.3.3(a)] en los ejemplos siguientes. En estos ejemplos, suponiendo que se cumplen las condiciones establecidas en el párrafo 4.3.3(b) y (c), una entidad contabilizará el derivado implícito de forma separada del contrato principal.

(a) Una opción de venta implícita en un instrumento, que permite al tenedor requerir al emisor que vuelva a comprar el instrumento por un importe en efectivo u otros activos, que varía en función de los cambios en un precio o un índice, correspondientes a instrumentos de patrimonio o materias primas cotizadas no está estrechamente relacionada con el instrumento de deuda anfitrión.

(b) Una opción para prorrogar o una cláusula de prórroga automática del plazo de vencimiento de un instrumento de deuda no está estrechamente relacionada con el instrumento de deuda anfitrión, a menos que en el mismo momento de la prórroga exista un ajuste simultáneo a la tasa corriente de interés de mercado aproximado. Si una entidad emite un instrumento de deuda y el tenedor de éste emite una opción de compra sobre el instrumento de deuda a favor de un tercero, el emisor considerará la opción de compra como la prórroga del plazo de vencimiento del instrumento de deuda, siempre que dicho emisor pueda ser requerido para que participe o facilite la nueva comercialización del instrumento de deuda como resultado del ejercicio de la opción de compra.

(c) Los pagos de principal o intereses indexados a un instrumento de patrimonio, que estén implícitos en un instrumento de deuda anfitrión o en un contrato de seguro anfitrión—y produzcan el efecto de que el importe del interés o del principal queden indexados al valor de un instrumento de patrimonio—no están estrechamente relacionados con el instrumento anfitrión, porque los riesgos inherentes al contrato anfitrión y al derivado implícito son diferentes.

(d) Los pagos de principal o interés indexados a una materia prima cotizada, que estén implícitos en un instrumento de deuda anfitrión o en un contrato de seguro anfitrión—y produzcan el efecto de que el importe del interés o del principal queden indexados al precio de una materia prima cotizada (como por ejemplo el oro)—no están estrechamente relacionados con el instrumento anfitrión, porque los riesgos inherentes al contrato anfitrión y al derivado implícito son diferentes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) Una opción de compra, de venta, o de pago anticipado implícita en un contrato anfitrión de deuda, o en un contrato anfitrión de seguro, no está estrechamente relacionada con dicho contrato anfitrión, a menos que:

(i) el precio de ejercicio de la opción sea aproximadamente igual, en cada fecha de ejercicio al costo amortizado del instrumento anfitrión de deuda, o al importe en libros del contrato anfitrión de seguro; o

(ii) el precio de ejercicio de una opción de pago anticipado, supone el reembolso al prestamista de un importe no superior al valor actual aproximado de los intereses perdidos correspondientes al plazo restante del contrato principal. Los intereses perdidos son el resultado de multiplicar el importe principal pagado de forma anticipada por la tasa de interés diferencial. La tasa de interés diferencial es el excedente de la tasa de interés efectivo del contrato anfitrión sobre la tasa de interés efectiva que la entidad recibiría en la fecha del pago anticipado si se reinvirtiera el importe principal pagado de forma anticipada en un contrato similar durante el plazo restante del contrato anfitrión.

La evaluación de si la opción de compra o venta está estrechamente relacionada con el contrato de deuda anfitrión se realiza antes de separar el elemento de patrimonio de un instrumento de deuda convertible de acuerdo con la NIC 32.

(f) Los derivados crediticios que están implícitos en un instrumento de deuda anfitrión y permiten que una parte (el "beneficiario") transfiera el riesgo crediticio de un activo de referencia particular, el cual puede no pertenecerle, a otra parte (el "garante"), no están estrechamente relacionados al instrumento de deuda anfitrión. Dichos derivados de crédito permiten al garante la asunción del riesgo crediticio asociado con el activo de referencia sin poseerlo directamente.

B4.3.6 Un ejemplo de un contrato híbrido es un instrumento financiero que da al tenedor el derecho de revenderlo al emisor a cambio de un importe, en efectivo u otros activos financieros, que varía según los cambios en un índice de instrumentos de patrimonio o de materias primas cotizadas que puede aumentar o disminuir (que se puede denominar "instrumento con opción de venta"). A menos que el emisor, al efectuar el reconocimiento inicial, designe al instrumento con opción de venta como un pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados, se requiere la separación del derivado implícito (es decir, el pago del principal indexado) de acuerdo con el párrafo 4.3.3, porque el contrato anfitrión es un instrumento de deuda de acuerdo con el párrafo B4.3.2, y el pago del principal indexado no está estrechamente relacionado a un instrumento de deuda anfitrión de acuerdo con el párrafo B4.3.5(a). Como el pago por el principal puede aumentar o disminuir, el derivado implícito es un derivado distinto de una opción cuyo valor está indexado a una variable subyacente.

B4.3.7 En el caso de un instrumento con opción de venta que pueda ser revendido en cualquier momento, por un importe en efectivo igual a una cuota proporcional del valor del patrimonio de una entidad (como las participaciones en un fondo de inversión colectiva abierto o algunos productos de inversión ligados a inversiones), el efecto de la separación de un derivado implícito y de la contabilización de cada componente es el de medir el contrato híbrido al importe de rescate pagadero al final del periodo de presentación si el tenedor ejerciera su derecho de revender el instrumento al emisor.

B4.3.8 En los ejemplos que siguen, las características económicas y los riesgos de un derivado implícito están estrechamente relacionados con los de un contrato anfitrión. En estos ejemplos, una entidad no contabilizará el derivado implícito por separado del contrato anfitrión.

(a) Un derivado implícito en que el subyacente es una tasa de interés o un índice de tasas de interés, cuyo efecto es que puede cambiar el importe de los intereses que en otro caso serían pagados o recibidos en un contrato de deuda anfitrión que acumule (devengue) intereses o en un contrato de seguro, está estrechamente relacionado con el contrato anfitrión, a menos que el contrato híbrido pueda ser liquidado de forma tal que el tenedor no recupere de manera sustancial la inversión que haya reconocido o que el derivado implícito pueda, por lo menos, duplicar la tasa de rentabilidad inicial del tenedor sobre el contrato anfitrión de forma que dé lugar a una tasa de rentabilidad que sea, por lo menos, el doble del rendimiento en el mercado de un contrato con las mismas condiciones que el contrato anfitrión.

(b) Una opción implícita que establezca límites máximo o mínimo sobre la tasa de interés de un contrato de deuda o de un contrato de seguro, estará estrechamente relacionada con el contrato anfitrión, siempre que, al momento de emisión del contrato, el límite máximo no esté por debajo de la tasa de interés de mercado y el límite mínimo no esté por encima de ella y que ninguno de los dos límites esté apalancado en relación con el contrato anfitrión. De forma similar, las cláusulas incluidas en el contrato de compra o venta de un activo (por ejemplo, de una materia prima cotizada) que establezcan un límite máximo o mínimo al precio que se va a pagar o a recibir por el activo, estarán estrechamente relacionadas con el contrato anfitrión si tanto el límite máximo como el mínimo fueran desfavorables al inicio, y no están apalancados.

(c) Un derivado implícito en moneda extranjera que proporciona una corriente de pagos por principal e interés, denominados en una moneda extranjera y se encuentra implícito en un instrumento de deuda anfitrión (por ejemplo, un bono en dos divisas) está estrechamente relacionado con el instrumento de deuda anfitrión. Este derivado no se separa del instrumento anfitrión porque la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que las ganancias o pérdidas de cambio sobre las partidas monetarias se reconozcan en el resultado del periodo.

(d) Un derivado en moneda extranjera implícito en un contrato anfitrión, que es un contrato de seguros o no es un instrumento financiero (como un contrato para la compra o venta de partidas no financieras, cuyo precio está denominado en moneda extranjera), estará estrechamente relacionado con el contrato anfitrión siempre que no esté apalancado, no contenga un componente de opción y requiera pagos denominados en una de las siguientes monedas:

(i) la moneda funcional de cualquier parte sustancial de ese contrato;

(ii) la moneda en la cual el precio del bien o servicio relacionado que se adquiere o entrega está habitualmente denominado para transacciones comerciales en todo el mundo (tales como el dólar estadounidense para las operaciones de petróleo crudo); o

(iii) una moneda que se utiliza comúnmente en los contratos de compra o venta de partidas no financieras en el entorno económico en el que la transacción tiene lugar (por ejemplo, una moneda relativamente estable y líquida que se utiliza comúnmente en las transacciones empresariales locales o en el comercio exterior).

(e) Una opción de pago anticipado implícita en un instrumento segregado representativo del principal o del interés, estará estrechamente relacionada con el contrato anfitrión siempre que éste: (i) inicialmente sea el resultado de la separación del derecho a recibir flujos de efectivo contractuales de un instrumento financiero que, en y por sí mismo, no contenga un derivado implícito; (ii) no contenga alguna condición que no esté presente en el contrato de deuda anfitrión original.

(f) Un derivado implícito en un contrato de arrendamiento anfitrión estará estrechamente relacionado con éste si es (i) un índice relacionado con la inflación, como por ejemplo un índice de pagos por arrendamiento que esté incluido en el índice de precios al consumidor (siempre que el arrendamiento no esté apalancado y el índice se refiera a la inflación del entorno económico propio de la entidad), (ii) pagos por arrendamiento variables basados en las ventas realizadas, y (iii) un conjunto de cuotas de arrendamiento contingentes pagos por arrendamiento variables basados en tasas de interés variables.

(g) Un componente implícito, dentro de un instrumento financiero anfitrión o de un contrato de seguro anfitrión, que esté ligado a las unidades de participación en un fondo de inversión, estará relacionado estrechamente con el instrumento anfitrión o con el contrato anfitrión si los pagos, denominados en unidades de participación en el citado fondo, se miden en términos de valores corrientes de esas unidades, que reflejen los valores razonables de los activos del fondo. Un componente ligado a las unidades de participación en un fondo de inversión es una condición contractual que requiere que los pagos se denominen en unidades de participación de un fondo de inversión interno o externo.

(h) Un derivado implícito en un contrato de seguro estará estrechamente relacionado con el contrato de seguro anfitrión si ambos tienen tal grado de interdependencia que la entidad no puede medir el derivado implícito de forma separada (esto es, sin considerar el contrato anfitrión).

Instrumentos que contienen derivados implícitos

B4.3.9 Como destacaba el párrafo B4.3.1, cuando una entidad se convierte en parte de un contrato híbrido con un anfitrión que no es un activo dentro del alcance de esta Norma, y con uno o más derivados implícitos, el párrafo 4.3.3 requiere que la entidad identifique estos derivados implícitos, evalúe si se requiere separarlos del contrato anfitrión y en aquéllos casos en que se requiera, mida dichos derivados por su valor razonable, tanto en el momento del reconocimiento inicial como posteriormente. Estos requerimientos pueden llegar a ser más complejos, o dar lugar a mediciones menos fiables que la medición de todo el instrumento al valor razonable con cambios en resultados. Por ello, esta Norma permite que todo el contrato híbrido se designe como al valor razonable con cambios en resultados.

B4.3.10 Esta designación podría ser utilizada tanto cuando el párrafo 4.3.3 requiera la separación de los derivados implícitos del contrato anfitrión, como cuando la prohíba. No obstante, el párrafo 4.3.5 no justificaría la designación del contrato híbrido como al valor razonable con cambios en resultados en los casos establecidos en el párrafo 4.3.5(a) y (b), porque al hacerlo no se reduciría la complejidad ni se incrementaría la fiabilidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Nueva evaluación de derivados implícitos

B4.3.11 De acuerdo con el párrafo 4.3.3, cuando se convierta por primera vez en parte del contrato, una entidad evaluará si se requiere que un derivado implícito se separe de su contrato anfitrión y se contabilice como un derivado. Se prohíbe realizar de nuevo esta evaluación, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifique significativamente los flujos de efectivo que de otro modo se producirían de acuerdo con dicho contrato, en cuyo caso se requerirá una nueva evaluación. Una entidad determinará si la modificación de los flujos de efectivo es significativa, teniendo en cuenta la forma en que han variado los flujos de efectivo esperados asociados con el derivado implícito, con el contrato anfitrión o con ambos, y si ese cambio es significativo en relación con los flujos de efectivo esperados inicialmente del contrato.

B4.3.12 El párrafo B4.3.11 no se aplicará a los derivados implícitos en contratos adquiridos en:

(a) una combinación de negocios (tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*);

(b) una combinación de entidades o negocios bajo control común según se describe en los párrafos B1 a B4 de la NIIF 3; o

(c) la formación de un negocio conjunto, según se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

o su posible nueva evaluación en la fecha de adquisición[3] .

Reclasificación de activos financieros (Sección 4.4)

Reclasificación de activos financieros

B4.4.1 El párrafo 4.4.1 requiere que una entidad reclasifique los activos financieros si cambia su modelo de negocio para gestionar los activos financieros. Se espera que este cambio sea muy poco frecuente. Estos cambios se determinan por la alta dirección de la entidad como resultado de cambios externos o internos, y deben ser significativos para las operaciones de la entidad y demostrables frente a terceros. Por consiguiente, un cambio en el modelo de negocio de una entidad tendrá lugar solo cuando comience o cese de realizar una actividad que es significativa para sus operaciones; por ejemplo, cuando la entidad ha adquirido, dispuesto o liquidado una línea de negocio. Ejemplos de cambios en el modelo de negocio incluyen los siguientes:

(a) Una entidad tiene una cartera de préstamos comerciales que mantiene para vender en el corto plazo. La entidad adquiere una empresa que gestiona préstamos comerciales y tiene un modelo de negocio que mantiene los préstamos para obtener los flujos de efectivo contractuales. La cartera de préstamos comerciales deja de ser para la venta, y la cartera es ahora gestionada junto con los préstamos comerciales adquiridos y todos se mantienen para cobrar flujos de efectivo contractuales.

(b) Una firma de servicios financieros decide cerrar su negocio minorista de hipotecas. Ese negocio deja de aceptar nuevas transacciones y la firma de servicios financieros pone a la venta activamente su cartera de préstamos hipotecarios.

B4.4.2 Un cambio en el objetivo del modelo de negocio de la entidad debe efectuarse antes de la fecha de reclasificación. Por ejemplo, si una firma de servicios financieros decide el 15 de febrero cerrar su negocio minorista de hipotecas, y por ello debe reclasificar todos los activos financieros afectados al 1 de abril (es decir el primer día del próximo periodo de presentación), la entidad no debe aceptar nuevos negocios minorista de hipotecas ni realizar otras actividades relacionadas con su anterior modelo de negocio después del 15 de febrero.

B4.4.3 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en el modelo de negocio:

(a) Un cambio de intención relacionado con activos financieros concretos (incluso en circunstancias de cambios significativos en las condiciones del mercado).

(b) La desaparición temporal de un mercado particular para activos financieros.

(c) Una transferencia de activos financieros entre partes de la entidad con diferentes modelos de negocio.

---

3 La NIIF 3 aborda la adquisición de contratos con derivados implícitos en una combinación de negocios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Medición (Capítulo 5)

Medición inicial (Sección 5.1)

B5.1.1 El valor razonable de un instrumento financiero, en el momento del reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, véase también el párrafo B5.1.2A y la NIIF 13). Sin embargo, si parte de la contraprestación entregada o recibida es por algo distinto del instrumento financiero, una entidad medirá el valor razonable del instrumento financiero. Por ejemplo, el valor razonable de un préstamo o cuenta por cobrar a largo plazo, que no acumula (devenga) intereses, puede medirse como el valor presente de todos los cobros de efectivo futuros descontados utilizando la tasa o tasas de interés de mercado dominantes para instrumentos similares (similares en cuanto a la moneda, plazo, tipo de tasa de interés y otros factores) con calificaciones crediticias parecidas. Todo importe adicional prestado será un gasto o un menor ingreso, a menos que cumpla los requisitos para su reconocimiento como algún otro tipo de activo.

B5.1.2 Si una entidad origina un préstamo que acumula (devenga) una tasa de interés que es desfavorable (por ejemplo, un 5 por ciento cuando la tasa de mercado para préstamos similares es del 8 por ciento) y recibe una comisión por adelantado como compensación, la entidad reconocerá el préstamo por su valor razonable, es decir, neto de cualquier comisión recibida.

B5.1.2A La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero, en el momento del reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, véase también la NIIF 13). Si una entidad determina que el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción como se menciona en el párrafo 5.1.1A, la entidad contabilizará ese instrumento en esa fecha de la forma siguiente:

(a) En la medición requerida por el párrafo 5.1.1 si ese valor razonable se manifiesta por un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) o se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos de mercados observables. Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción como una ganancia o pérdida.

(b) En los demás casos, en la medición requerida por el párrafo 5.1.1, ajustado para aplazar la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción. Después del reconocimiento inicial, la entidad reconocerá esa diferencia diferida como una ganancia o pérdida solo en la medida en que surja de un cambio en un factor (incluyendo el tiempo) que los participantes de mercado tendrían en cuenta al determinar el precio del activo o pasivo.

Medición posterior (Secciones 5.2 y 5.3)

B5.2.1 Si un instrumento financiero, que se reconocía previamente como un activo financiero, se mide al valor razonable con cambios en resultados y éste cae por debajo de cero, será un pasivo financiero medido de acuerdo con el párrafo 4.2.1. Sin embargo, los contratos híbridos con anfitriones que son los activos dentro del alcance de esta Norma se miden siempre de acuerdo con el párrafo 4.3.2.

B5.2.2 El ejemplo siguiente ilustra la contabilidad de los costos de transacción en la medición inicial y posterior de un activo financiero medido al valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 5.7.5 o 4.1.2A. Una entidad adquiere un activo financiero por 100 u.m. más una comisión de compra de 2 u.m. Inicialmente, la entidad reconoce el activo por 102 u.m. El periodo de presentación termina al día siguiente, cuando el precio de mercado cotizado del activo es de 100 u.m. Si el activo fuera vendido, se pagaría una comisión de 3 u.m. En esa fecha, la entidad mide el activo a 100 u.m. (sin tener en cuenta la posible comisión de venta) y reconoce una pérdida de 2 u.m. en otro resultado integral. Si el activo financiero se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, los costos de transacción se amortizarán contra el resultado del periodo utilizando el método del interés efectivo.

B5.2.2A La medición posterior de un activo financiero o pasivo financiero y el reconocimiento posterior de las ganancias y pérdidas descritas en el párrafo B5.1.2A, será congruente con los requerimientos de esta Norma.

Inversiones en instrumentos de patrimonio y contratos sobre dichas inversiones

B5.2.3 Todas las inversiones en instrumentos de patrimonio y contratos relacionados con esos instrumentos deben medirse al valor razonable. Sin embargo, en circunstancias concretas, el costo puede ser una estimación adecuada del valor razonable. Ese puede ser el caso si la información disponible reciente es insuficiente para medir dicho valor razonable, o si existe un rango amplio de mediciones posibles del valor razonable y el costo representa la mejor estimación del valor razonable dentro de ese rango.

B5.2.4 Indicadores de que el costo puede no ser representativo del valor razonable incluyen:

(a) Un cambio significativo en el rendimiento de la entidad participada, comparado con presupuestos, planes u objetivos.

(b) Cambios en las expectativas de que puedan lograrse los objetivos de producción técnica de la entidad participada.

(c) Un cambio significativo en el mercado para los instrumentos de patrimonio de la entidad participada o sus productos o productos potenciales.

(d) Un cambio significativo en la economía global o economía del entorno en el que opera la entidad participada.

(e) Un cambio significativo en el rendimiento de entidades comparables, o en las valoraciones sugeridas por el mercado global.

(f) Problemas internos de la entidad participada tales como fraude, disputas comerciales, litigios, cambios en la gerencia o en la estrategia.

(g) Evidencia procedente de transacciones externas en el patrimonio de la entidad participada, ya estén causadas por la propia entidad participada (tales como una emisión reciente de instrumentos de patrimonio) o por transferencias de instrumentos de patrimonio entre terceros.

B5.2.5 La lista del párrafo B5.2.4 no es exhaustiva. Una entidad utilizará toda la información sobre el rendimiento y operaciones de la entidad participada que esté disponible después de la fecha del reconocimiento inicial. En la medida en que se den cualquiera de estos factores relevantes, pueden indicar que el costo pudiera no ser representativo del valor razonable. En estos casos, la entidad debe medir el valor razonable.

B5.2.6 El costo nunca es la mejor estimación del valor razonable de las inversiones en instrumentos de patrimonio cotizados (o contratos sobre instrumentos de patrimonio cotizados).

Medición del costo amortizado (Sección 5.4)

Método del interés efectivo

B5.4.1 Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad identificará las comisiones que sean parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Las comisiones que son parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero se tratan como un ajuste a la tasa de interés efectiva, a menos que el instrumento financiero se mida a valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo. En esos casos, las comisiones se reconocerán como ingreso de actividades ordinarias o como gasto cuando el instrumento se reconozca inicialmente.

B5.4.2 Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero incluyen:

(a) Las comisiones por iniciación recibidas por la entidad relacionadas con la creación o adquisición de un activo financiero. Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una relación con el instrumento financiero resultante.

(b) Las comisiones de compromiso recibidas por la entidad para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo no se mide de acuerdo con el párrafo 4.2.1(a) y es probable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico. Estas comisiones se consideran como la compensación por una implicación continuada con la adquisición de un instrumento financiero. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso de actividades ordinarias en el momento de la expiración.

(c) Las comisiones por iniciación pagadas en la emisión de pasivos financieros medidos al costo amortizado. Estas comisiones son una parte integrante de la relación que se genera con un pasivo financiero. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

B5.4.3 Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la NIIF 15, se incluyen:

(a) Comisiones cargadas por el servicio de préstamo;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) comisiones de compromiso para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo no se mide de acuerdo con el párrafo 4.2.1(a) y es improbable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico; y

(c) comisiones de sindicación de préstamos recibidas por una entidad que interviene para conseguir el préstamo, pero no retiene una parte del préstamo para sí (o retiene una parte a la misma tasa de interés efectiva, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes).

B5.4.4 Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad amortizará generalmente cualquier comisión, puntos básicos pagados o recibidos, costos de transacción y otras primas o descuentos que estén incluidos en el cálculo de la tasa de interés efectiva, a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero. Sin embargo, utilizará un periodo más corto cuando las comisiones, puntos básicos pagados o recibidos, costos de transacción, primas o descuentos se refieran a él. Éste sería el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, los puntos básicos pagados o recibidos, los costos de transacción, y los descuentos o primas sea ajustada a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento financiero. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de ajuste. Por ejemplo, si una prima o descuento sobre un instrumento financiero a tasa variable refleja el interés acumulado (devengado) en ese instrumento financiero desde el pago del último interés, o los cambios en las tasas de mercado desde que la tasa de interés variable fue restablecida según las tasas de mercado, será amortizado hasta la próxima fecha en que el interés variable se vuelva a restablecer a las tasas de mercado. Esto es así porque la prima o descuento tiene relación con el periodo que transcurre hasta la próxima fecha de revisión, puesto que en esa fecha, la variable que se relaciona con la prima o descuento (es decir, la tasa de interés) se revisa para adecuarla a las tasas de mercado. Si, sin embargo, la prima o descuento procede de un cambio en el diferencial crediticio sobre la tasa variable especificada en el instrumento financiero, o de otras variables que no se restablecen a las tasas de mercado, se amortizará a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero.

B5.4.5 Para activos financieros de tasa variable y pasivos financieros de tasa variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar movimientos en las tasas de mercado de interés altera la tasa de interés efectiva. Si un activo financiero de tasa variable o un pasivo financiero de tasa variable se reconoce inicialmente por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, ningún efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.

B5.4.6 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros (excluidas las modificaciones de acuerdo con el párrafo 5.4.3 y cambios en las estimaciones de las pérdidas crediticias esperadas), ajustará el importe en libros bruto del activo financiero o costo amortizado de un pasivo financiero (o grupo de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo contractuales estimados revisados. La entidad recalculará el importe en libros bruto del activo financiero o costo amortizado del pasivo financiero como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales estimados que se descuentan a la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. El ajuste se reconoce en el resultado del periodo como un ingreso o como un gasto.

B5.4.7 En algunos casos, un activo financiero se considera que tiene deteriorado el crédito en el momento del reconocimiento inicial porque el riesgo crediticio es muy alto, y en el caso de una compra porque se adquiere con un descuento importante. Se requiere que una entidad incluya las pérdidas crediticias esperadas iniciales en los flujos de efectivo estimados al calcular la tasa de interés efectiva ajustada según el crédito para activos financieros que se consideran comprados u originados con el crédito deteriorado en el momento del reconocimiento inicial. Sin embargo, esto no significa que la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia deba aplicarse solo porque el activo financiero tiene riesgo crediticio alto en el momento del reconocimiento inicial.

Costos de transacción

B5.4.8 Los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones pagadas a los agentes (incluyendo a los empleados que actúen como agentes de venta), asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por las agencias reguladoras y bolsas de valores, así como impuestos y otros derechos. Los costos de transacción no incluyen primas o descuentos sobre la deuda, costos financieros, costos internos de administración o costos de mantenimiento.

Cancelación

B5.4.9 Las cancelaciones pueden relacionarse con un activo financiero en su totalidad o con una parte de éste. Por ejemplo, una entidad planea hacer cumplir una garantía colateral sobre un activo financiero y espera recuperar no más del 30 por ciento del activo financiero de dicha garantía colateral. Si la entidad no tiene posibilidades razonables de recuperar flujos de efectivo adicionales del activo financiero, debería cancelar el 70 por ciento restante.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Deterioro de valor (Sección 5.5)

Base de evaluación individual y colectiva

B5.5.1 Para cumplir el objetivo de reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo por incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, puede ser necesario realizar la evaluación de los incrementos significativos en el riesgo crediticio sobre una base colectiva, considerando información que sea indicativa de incrementos significativos en el riesgo crediticio sobre, por ejemplo, un grupo o subgrupo de instrumentos financieros. Esto es para asegurar que una entidad cumple el objetivo de reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo cuando hay incrementos significativos en el riesgo crediticio, incluso si no está disponible todavía evidencia de estos incrementos significativos.

B5.5.2 Las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se espera generalmente que se reconozcan antes de que un instrumento financiero pase a estar en mora. Habitualmente, se observan incrementos del riesgo crediticio de forma significativa antes de que un instrumento financiero pase a estar en mora u otros factores específicos del prestatario que se retrasa (por ejemplo, una modificación o reestructuración). Por consiguiente, cuando haya información razonable y sustentable que se refiera más al futuro que la información sobre morosidad, y además esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, debe utilizarse para evaluar los cambios en el riesgo crediticio.

B5.5.3 Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de los instrumentos financieros y la información sobre el riesgo crediticio disponible para grupos concretos de instrumentos financieros, una entidad puede no ser capaz de identificar cambios significativos en el riesgo crediticio para instrumentos financieros individuales antes de que el instrumento financiero pase a estar en mora. Este puede ser el caso de instrumentos financiero tales como préstamos minoristas para los que existe poca información sobre el riesgo crediticio o no está actualizada, que se obtiene y controla de forma rutinaria sobre un instrumento individual hasta que un cliente infringe los términos contractuales. Si no se captan cambios en el riesgo crediticio para instrumentos financieros individuales antes de pasar a estar en mora, una corrección de valor por pérdidas basada solo en información crediticia a nivel de instrumento financiero individual no representaría fielmente los cambios en riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial.

B5.5.4 En algunas circunstancias una entidad no tiene información razonable y sustentable que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para medir las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre una base de instrumento individual. En ese caso, las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconocerán sobre una base colectiva que considera información sobre el riesgo crediticio integral. Esta información sobre el riesgo crediticio integral debe incorporar no solo información sobre morosidad, sino también toda la información crediticia relevante, incluida la información macroeconómica con vistas al futuro, para aproximarse al resultado de reconocer las pérdidas crediticias durante el tiempo de vida del activo cuando había habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial a un nivel de instrumento individual.

B5.5.5 A efectos de determinar incrementos significativos en el riesgo crediticio y reconocer una corrección de valor por pérdidas sobre una base colectiva, una entidad puede agrupar los instrumentos financieros sobre la base de características del riesgo crediticio compartidas con el objetivo de facilitar un análisis que se diseñe para permitir incrementos significativos en el riesgo crediticio a identificar de forma oportuna. La entidad no debería disimular esta información agrupando los instrumentos financieros con características de riesgo diferentes. Ejemplos de características de riesgo crediticio compartidas pueden incluir, pero no se limitan a:

(a) tipo de instrumento;

(b) calificaciones de riesgo crediticio;

(c) tipo de garantía colateral;

(d) fecha de reconocimiento inicial;

(e) plazo restante para el vencimiento;

(f) sector industrial;

(g) ubicación geográfica del prestatario; y

(h) el valor de la garantía colateral relativo al activo financiero si tiene un impacto sobre la probabilidad de que ocurra un incumplimiento (por ejemplo, préstamos sólo garantizados por activos en algunas jurisdicciones o razones entre préstamo y valor).

B5.5.6 El párrafo 5.5.4 requiere que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconozcan para todos los instrumentos financieros para los cuales ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Para cumplir este objetivo, si una entidad no puede agrupar instrumentos financieros para los que el riesgo crediticio se considera que tuvo incrementos significativos desde

el reconocimiento inicial basado en características del riesgo crediticio compartidas, la entidad reconocería las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre una parte de los activos financieros para los que el riesgo crediticio se considera que se haya incrementado significativamente. La agregación de instrumentos financieros para evaluar si hay cambios en el riesgo crediticio sobre una base colectiva puede cambiar a lo largo del tiempo a medida que pase a estar disponible nueva información sobre instrumentos financieros individuales o grupos de éstos.

Calendario de reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo

B5.5.7 La evaluación de si las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo deben reconocerse se basa en los incrementos significativos de la probabilidad o riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial (independientemente de si un instrumento financiero ha sido ajustado para reflejar un incremento en el riesgo crediticio), en lugar de en la evidencia de que un activo financiero tenga un deterioro de crédito en la fecha de presentación o que ocurra un incumplimiento real. Generalmente, habrá un incremento significativo en el riesgo crediticio antes de que un activo financiero pase a tener un deterioro de crédito o de que ocurra un incumplimiento real.

B5.5.8 Para compromisos de préstamo, una entidad considera los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento del préstamo con el que se relaciona el compromiso de préstamo. Para contratos de garantía financiera, una entidad considerará los cambios en el riesgo de que el deudor especificado incumpla el contrato.

B5.5.9 La significatividad de un cambio en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial depende del riesgo en el momento del reconocimiento inicial de que ocurra un incumplimiento. Por ello, un cambio dado, en términos absolutos, en el riesgo de que ocurra un incumplimiento será más significativo para un instrumento financiero con un bajo riesgo inicial de que ocurra un incumplimiento comparado con un instrumento financiero con un alto riesgo inicial de que ocurra dicho incumplimiento.

B5.5.10 El riesgo de que ocurra un incumplimiento en instrumentos financieros que tienen un riesgo crediticio comparable es mayor cuanto más larga sea la vida esperada del instrumento; por ejemplo, el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un bono calificado AAA con una esperanza de vida de 10 años es mayor que sobre un bono calificado AAA con esperanza de vida de cinco años.

B5.5.11 Debido a la relación entre la esperanza de vida y el riesgo de que ocurra un incumplimiento, el cambio en el riesgo crediticio no puede evaluarse simplemente comparando el cambio en el riesgo absoluto de que ocurra un incumplimiento a lo largo del tiempo. Por ejemplo, si el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un instrumento financiero con una vida esperada de 10 años en el momento del reconocimiento inicial es idéntico al riesgo de que ocurra un incumplimiento en ese instrumento financiero cuando su vida esperada es un periodo posterior es de solo cinco años, eso puede indicar un incremento en el riesgo crediticio. Esto es así porque el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de la vida esperada, habitualmente disminuye conforme pasa el tiempo si el riesgo crediticio no cambia y el instrumento financiero está cercano al vencimiento. Sin embargo, para instrumentos financieros que solo tienen obligaciones de pago significativas cercanas al vencimiento del instrumento financiero el riesgo de que ocurra un incumplimiento puede no disminuir necesariamente con el paso del tiempo. En este caso una entidad debería considerar también otros factores cualitativos que demostraran si el riesgo crediticio ha disminuido de forma significativa desde el reconocimiento inicial.

B5.5.12 Una entidad puede aplicar varios enfoques para evaluar si el riesgo crediticio en un instrumento financiero ha disminuido significativamente desde el reconocimiento inicial o para medir las pérdidas crediticias esperadas. Una entidad puede aplicar enfoques diferentes para instrumentos financieros distintos. Un enfoque que no incluye una probabilidad explícita de incumplimiento como un dato de entrada per se, tal como un enfoque de tasa de pérdida crediticia, puede ser congruente con los requerimientos de esta Norma, siempre y cuando una entidad pueda separar los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento de los cambios en otros inductores de pérdidas crediticias esperadas, tales como garantías colaterales, y considera lo siguiente al llevar a cabo la evaluación:

(a) el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial;

(b) la vida esperada del instrumento financiero; y

(c) la información razonable y sustentable que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado que puede afectar al riesgo crediticio.

B5.5.13 Los métodos utilizados para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado de forma significativa en un instrumento financiero desde el reconocimiento inicial deberían considerar las características del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros) y los patrones de incumplimiento en el pasado para instrumentos financieros comparables. A pesar del requerimiento del párrafo 5.5.9 para instrumentos financieros para los que los patrones de incumplimiento no están concentrados en un momento específico durante la vida esperada del instrumento financiero, los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento

a lo largo de los próximos 12 meses pueden ser una aproximación razonable de los cambios en el riesgo durante la vida del activo de que ocurra un incumplimiento. En estos casos, una entidad puede utilizar los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de los próximos 12 meses para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado de forma significativa dese el reconocimiento inicial, a menos que las circunstancias indiquen que es necesaria una evaluación de la vida completa.

B5.5.14 Sin embargo, para algunos instrumentos financieros, o en algunas circunstancias, puede no ser apropiado utilizar cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de los próximos 12 meses para determinar si deben reconocerse las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Por ejemplo, el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en los próximos 12 meses puede no ser una base adecuada para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado en un instrumento financiero con un vencimiento superior a 12 meses cuando:

(a) el instrumento financiero solo tiene obligaciones de pago significativas más allá de los próximos 12 meses;

(b) los cambios en los factores macroeconómicos u otros relacionados con el crédito relevantes que no se reflejan adecuadamente en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en los próximos 12 meses; o

(c) los cambios en los factores relacionados con el crédito solo tienen un impacto sobre el riesgo crediticio del instrumento financiero (o tiene un efecto más pronunciado) más allá de los 12 meses.

Determinación de si el riesgo crediticio se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial

B5.5.15 Para determinar si se requiere el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, una entidad considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que pueda afectar al riesgo crediticio de un instrumento financiero de acuerdo con el párrafo 5.5.17(c). Una entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de información para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial.

B5.5.16 El análisis del riesgo crediticio es un análisis multifactor y holístico; si un factor específico es relevante o no, y su peso comparado con otros factores, dependerá del tipo de producto, características de los instrumentos financieros y del prestatario, así como de la región geográfica. Una entidad considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que sea relevante para el instrumento financiero concreto que se esté evaluando. Sin embargo, algunos factores o indicadores pueden no ser identificables a un nivel de instrumento financiero individual. En este caso, los factores o indicadores deben evaluarse para las carteras apropiadas, grupos de carteras o partes de una cartera de instrumentos financieros para determinar si se ha cumplido el requerimiento del párrafo 5.5.3 para el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo.

B5.5.17 La siguiente es una lista no exhaustiva de información que puede ser relevante para evaluar los cambios en el riesgo crediticio:

(a) Cambios significativos en los indicadores del riesgo crediticio como consecuencia de un cambio en el riesgo crediticio desde el comienzo, incluyendo, pero no limitándose al diferencial de crédito que resultaría si un instrumento financiero concreto o similar con las mismas condiciones y la misma contraparte fueran emitidos u originados en la fecha de presentación.

(b) Otros cambios en las tasas o condiciones de un instrumento financiero existente que sería diferente de forma significativa si el instrumento fue emitido u originado recientemente en la fecha de presentación (tal como pactos más exigentes, incremento de importes de garantías colaterales o garantías, o mayor cobertura de ingresos) debido a cambios en el riesgo crediticio del instrumento financiero desde el reconocimiento inicial.

(c) Cambios significativos en los indicadores de mercado externos del riesgo crediticio para un instrumento financiero concreto o similar con la misma vida esperada. Los cambios en los indicadores de mercado del riesgo de crediticio incluyen, pero no se limitan a:

(i) el diferencial de crédito;

(ii) los precios de permuta por incumplimiento de crédito para el prestatario;

(iii) la duración del tiempo o la medida en que el valor razonable de un activo financiero ha sido menor que su costo amortizado; y

(iv) otra información de mercado relacionada con el prestatario, tal como cambios en el precio de una deuda e instrumentos de patrimonio del prestatario.

(d) Un cambio significativo real o esperado en la calificación crediticia externa del instrumento financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(e) Una disminución de la calificación crediticia interna real o esperada para el prestatario o disminución en la puntuación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente. Las calificaciones crediticias internas y las puntuaciones de comportamiento son más fiables cuando se hacen a imagen de calificaciones externas o se apoyan en estudios de incumplimiento.

(f) Los cambios adversos existentes o previstos en el negocio, condiciones económicas o financieras que se espera que causen un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones de deuda, tal como un incremento real o esperado en las tasas internas o un incremento significativo real o esperado en tasas de desempleo.

(g) Un cambio significativo real o esperado en los resultados operativos del prestatario. Algunos ejemplos incluyen ingresos de actividades ordinarias o márgenes que disminuyen de forma real o esperada, incrementos de los riesgos operativos, deficiencias en el capital de trabajo, disminución de la calidad del activo, incrementos del apalancamiento del balance, liquidez, problemas de gestión o cambios en el alcance del negocio o estructura organizativa (tal como la discontinuación de un segmento del negocio) que dan lugar a un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones de deuda.

(h) Incrementos significativos en el riesgo crediticio de otros instrumentos financieros del mismo prestatario.

(i) Un cambio adverso significativo esperado o real en el entorno de regulación, económico o tecnológico del prestatario que da lugar a un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir con las obligaciones de la deuda, tal como una disminución en la demanda de ventas de productos del prestatario debido a un cambio en la tecnología.

(j) Cambios significativos en el valor de la garantía colateral que apoya la obligación o en la calidad de las garantías de un tercero o mejoras crediticias, que se esperan que reduzcan el incentivo económico del prestatario para realizar los pagos contractuales programados o de otro tipo que tengan un efecto sobre la probabilidad de que ocurra un incumplimiento. Por ejemplo, si el valor de la garantía colateral disminuye porque los precios de las viviendas bajan, los prestatarios en algunas jurisdicciones tienen un mayor incentivo para incumplir sus préstamos hipotecarios.

(k) Un cambio significativo en la calidad de la garantía proporcionada por un accionista (o controladoras individuales) si el accionista (o sus controladoras) tienen un incentivo y capacidad financiera para impedir el incumplimiento mediante la inyección de efectivo o capital.

(l) Cambios significativos, tales como reducciones en el apoyo financiero de una entidad controladora u otra filial o un cambio significativo esperado o real en la calidad de la mejora crediticia que se espera que reduzca el incentivo económico del prestatario para realizar los pagos contractuales programados. Las mejoras de la calidad crediticia o apoyo incluyen la consideración de la condición financiera del garante o de las participaciones emitidas en titulizaciones, si las participaciones subordinadas se espera que sean capaces de absorber las pérdidas crediticias esperadas (por ejemplo de los préstamos que subyacen en los valores).

(m) Cambios esperados en la documentación del préstamo incluyendo una infracción esperada del contrato que puede llevar a renuncias o modificaciones pactadas, periodos de gracia para el pago de intereses, aumentos de tasa de interés, que requieren garantías colaterales o garantías adicionales, u otros cambios en el marco contractual del instrumento.

(n) Cambios significativos en el rendimiento esperado y comportamiento del prestatario, incluyendo cambios en el estatus de pagos de los prestatarios en el grupo (por ejemplo, un incremento en el número esperado o dimensión de los pagos contractuales retrasados o incrementos significativos en el número esperado de prestatarios de tarjetas de crédito que se espera se aproxime o supere su límite de crédito o que se espera que paguen el importe mensual mínimo).

(o) Cambios en el enfoque de gestión del crédito de la entidad en relación con el instrumento financiero; es decir, basándose en indicadores emergentes de cambios en el riesgo crediticio del instrumento financiero, se espera que la práctica de gestión del riesgo crediticio de la entidad pase a ser más activa o se centre en gestionar el instrumento, incluyendo el que este instrumento pase a estar más estrechamente vigilado o controlado, o que la entidad intervenga específicamente con el prestatario.

(p) Información sobre morosidad, incluida la presunción refutable como se establece en el párrafo 5.5.11.

B5.5.18 En algunos casos, la información cuantitativa no estadística y cualitativa disponible puede ser suficiente para determinar que un instrumento financiero ha cumplido el criterio de reconocimiento de una corrección de valor por pérdidas en un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esto es, la información no necesita provenir de un modelo estadístico o proceso de calificaciones de crédito para determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio del instrumento financiero. En otros casos, una entidad puede necesitar considerar otra información, incluyendo la procedente de modelos

estadísticos o procesos de calificación crediticia. De forma alternativa, la entidad puede basar la evaluación en ambos tipos de información, es decir factores cualitativos que no se captan a través del proceso de calificación interna y una categoría de calificación interna específica en la fecha de presentación, teniendo en consideración las características del riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial, si ambos tipos fueran relevantes.

Presunción refutable de más de 30 días de mora

B5.5.19 La presunción refutable del párrafo 5.5.11 no es un indicador absoluto de que deben reconocerse las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, pero se supone que sean el último momento en que deben reconocerse dichas pérdidas, incluso utilizando información con vistas al futuro (incluyendo factores macroeconómicos a un nivel de cartera).

B5.5.20 Una entidad puede refutar esta presunción. Sin embargo, puede hacerse así solo cuando haya información razonable y sustentable disponible que demuestre que incluso si los pagos contractuales pasan a tener más de 30 días de mora, esto no representa un incremento significativo en el riesgo crediticio de un instrumento financiero. Por ejemplo, cuando un impago sea un descuido administrativo, en lugar de una dificultad financiera del prestatario, o la entidad tiene acceso a evidencia histórica que demuestre que no hay correlación entre incrementos significativos en el riesgo de que ocurra un incumplimiento y los activos financieros cuyos pagos están en mora por más de 30 días, pero esa evidencia identifica una correlación cuando los pagos tienen más de 60 días de mora.

B5.5.21 Una entidad no puede alinear el calendario de incrementos significativos en el riesgo crediticio con el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo cuando un activo financiero se considera que tiene deteriorado el crédito o una definición interna de la entidad de incumplimiento.

Instrumentos financieros que tienen riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación

B5.5.22 El riesgo crediticio de un instrumento financiero se considera bajo a efectos del párrafo 5.5.10, si el instrumento financiero tiene un riesgo bajo de incumplimiento, el prestatario tiene una capacidad fuerte de cumplir sus obligaciones de flujos de efectivo contractuales en el plazo próximo y los cambios adversos en las condiciones económicas y de negocio en el largo plazo pueden reducir, pero no necesariamente, la capacidad del prestatario para satisfacer sus obligaciones de flujos de efectivo contractuales. Los instrumentos financieros no se estima que tengan un riesgo crediticio bajo cuando se consideran como que tienen un riesgo bajo de pérdida simplemente debido al valor de la garantía colateral y el instrumento sin ésta no se juzgaría de riesgo crediticio bajo. Tampoco se considera que los instrumentos financieros tengan riesgo crediticio bajo simplemente porque tienen un riesgo más bajo de incumplimiento que otros instrumentos financieros de la entidad o en relación con el riesgo crediticio de la jurisdicción en la que opera la entidad.

B5.5.23 Para determinar si un instrumento financiero tiene riesgo crediticio bajo, una entidad puede utilizar sus calificaciones de riesgo internas u otras metodologías que sean congruentes con la definición globalmente entendida de riesgo crediticio bajo y que considere los riesgos y el tipo de instrumentos financieros que se están evaluando. Una calificación externa dentro del "grado de inversión" es un ejemplo de un instrumento financiero que puede considerarse como que tiene un riesgo crediticio bajo. Sin embargo, no se requiere que los instrumentos financieros sean calificados externamente para considerarse que tienen riesgo crediticio bajo. Sin embargo, debe considerarse que tienen un riesgo crediticio bajo desde una perspectiva del participante del mercado, teniendo en cuenta todos los términos y condiciones del instrumento financiero.

B5.5.24 Las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo no se reconocen en un instrumento financiero simplemente porque se había considerado con un riesgo crediticio bajo en el periodo de presentación anterior y no se considera que tenga un riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación. En este caso, una entidad determinará si ha habido un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial y, por ello, se requiere que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconozcan de acuerdo con el párrafo 5.5.3.

Modificaciones

B5.5.25 En algunas circunstancias, la renegociación o modificación de los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero pueden llevar a la baja en cuentas de un activo financiero existente de acuerdo con esta Norma. Cuando la modificación de un activo financiero da lugar a la baja en cuentas de un activo financiero existente y el reconocimiento posterior de un activo financiero modificado, éste se considera un activo financiero "nuevo" a efectos de esta Norma.

B5.5.26 Por consiguiente, la fecha de la modificación se tratará como la fecha de reconocimiento inicial de ese activo financiero al aplicar los requerimientos de deterioro de valor del activo financiero modificado. Esto habitualmente

significa medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses hasta que se cumplan los requerimientos del párrafo 5.5.3 para el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Sin embargo, en circunstancias poco usuales después de una modificación que dé lugar a la baja en cuentas de un activo financiero original, puede haber evidencia de que el activo financiero modificado tiene deteriorado el crédito en el momento del reconocimiento inicial y, por ello, el activo financiero debe reconocerse como un activo financiero originado con deterioro crediticio. Esto puede ocurrir, por ejemplo, en una situación en la que había una modificación sustancial de un activo en riesgo que dé lugar a la baja en cuentas del activo financiero original. En este caso, puede ser posible que la modificación dé lugar a un activo financiero nuevo con crédito deteriorado al reconocerse inicialmente.

B5.5.27 Si los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se han renegociado o modificado de otro modo, pero no se da de baja en cuentas, dicho activo financiero no se considera automáticamente que tiene un riesgo crediticio bajo. Una entidad evaluará si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial sobre la base de toda la información razonable y sustentable sin esfuerzo o costo desproporcionado. Esto incluye información histórica y con vistas al futuro y una evaluación del riesgo crediticio a lo largo de la vida esperada del activo financiero, que incluye información sobre las circunstancias que condujeron a la modificación. La evidencia de que los criterios de reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo han dejado de cumplirse puede incluir una historia de la realización de pagos puntualmente actualizada contra los términos contractuales modificados. Habitualmente un cliente necesitaría demostrar de forma congruente una buena conducta de pagos a lo largo de un periodo de tiempo antes de que el riesgo crediticio se considere que ha disminuido. Por ejemplo, una historia de pagos no hechos o parciales no se borraría simplemente haciendo un pago a tiempo posteriormente a una modificación de los términos contractuales.

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

Pérdidas crediticias esperadas

B5.5.28 Las pérdidas crediticias esperadas son una estimación de la probabilidad ponderada de las pérdidas crediticias (es decir, el valor presente de todas las insuficiencias de efectivo) a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero. Una insuficiencia de efectivo es la diferencia entre los flujos de efectivo que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y los flujos de efectivo que la entidad espera recibir. Puesto que las pérdidas crediticias esperadas consideran el importe y calendario de los pagos, una pérdida crediticia surge incluso si la entidad espera que se le pague completamente pero más tarde que cuando se debe contractualmente.

B5.5.29 Para activos financieros, una pérdida crediticia es el valor presente de la diferencia entre:

(a) los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad según el contrato; y

(b) los flujos de efectivo que la entidad espera recibir.

B5.5.30 Para compromisos de préstamo sin utilizar, una pérdida crediticia es el valor presente de la diferencia entre:

(a) los flujos de efectivo contractuales que se deben a la entidad si el tenedor del compromiso de préstamo dispone del préstamo; y

(b) los flujos de efectivo que la entidad espera recibir si dispone del préstamo.

B5.5.31 La estimación por una entidad de las pérdidas crediticias esperadas sobre compromisos de préstamo será congruente con sus expectativas de disposiciones de ese compromiso de préstamo, es decir, considerará la parte esperada del compromiso de préstamo de que se dispondrá dentro de los 12 meses de la fecha de presentación para estimar las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses y la parte esperada del compromiso de préstamo de que se dispondrá a lo largo de la vida esperada del compromiso de préstamo para estimar las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo.

B5.5.32 Para un contrato de garantía financiera, se requiere que la entidad realice pagos solo en el caso de un incumplimiento por el deudor de acuerdo con las condiciones del instrumento que está garantizado. Por consiguiente, las insuficiencias de efectivo son pagos esperados a reembolsar al tenedor por una pérdida crediticia en la que incurre menos los importes que la entidad espera recibir del tenedor, el deudor o un tercero. Si el activo está totalmente garantizado, la estimación de las insuficiencias de efectivo para el contrato de garantía financiera sería congruente con las estimaciones de las insuficiencias de efectivo para el activo sujeto a la garantía.

B5.5.33 Para un activo financiero que tiene deteriorado el crédito en la fecha de presentación, pero que no es un activo financiero comprado u originado con deterioro crediticio, una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas como la diferencia entre el importe en libros bruto del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero. El ajuste se reconoce en el resultado del periodo como una ganancia o pérdida por deterioro de valor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B5.5.34 Al medir una corrección valorativa por pérdidas para una cuenta por cobrar por arrendamiento, los flujos de efectivo utilizados para determinar las pérdidas crediticias esperadas deben ser congruentes con los flujos de efectivo utilizados para medir la cuenta por cobrar por arrendamientos de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos.*

B5.5.35 Una entidad puede utilizar soluciones prácticas para medir las pérdidas crediticias esperadas si son congruentes con los principios del párrafo 5.5.17. Un ejemplo, de una solución práctica es el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas sobre cuentas por cobrar comerciales utilizando una matriz de provisiones. La entidad utilizaría su experiencia de pérdidas crediticias histórica (ajustada como proceda de acuerdo con los párrafos B5.5.51 y B5.5.52) para cuentas por cobrar comerciales para estimar las pérdidas crediticias de 12 meses o las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre los activos financieros según corresponda. Una matriz de provisiones puede, por ejemplo, especificar tasas de provisiones dependiendo del número de días que una cuenta comercial por cobrar está en mora (por ejemplo, 1 por ciento si no está en mora, 2 por ciento si lo está por menos de 30 días, 3 por ciento si lo está por más de 30 días pero menos de 90 días, 20 por ciento si está en mora entre 90 y 180 días etc.). En función de la diversidad de su base de clientes, la entidad utilizaría las agrupaciones apropiadas si su experiencia de pérdidas crediticias históricas muestra patrones de pérdidas diferentes significativas para distintos segmentos de clientes. Ejemplos de criterios que pueden utilizarse para agrupar activos incluyen región geográfica, tipo de producto, calificación del cliente, garantía colateral o seguro de crédito comercial y tipo de cliente (tal como mayorista o minorista).

Definición de incumplimiento

B5.5.36 El párrafo 5.5.9 requiere que para determinar si el riesgo crediticio de un instrumento financiero se ha incrementado significativamente, una entidad considerará el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial.

B5.5.37 Al definir incumplimiento a efectos de determinar el riesgo de que ocurra un incumplimiento, una entidad aplicará una definición de incumplimiento que sea congruente con la definición utilizada a efectos de gestión del riesgo crediticio interno para el instrumento financiero relevante y considerará indicadores cualitativos (por ejemplo, pactos financieros) cuando sea apropiado. Sin embargo, hay una presunción refutable de que un incumplimiento no ocurrirá después de que un activo financiero esté en mora 90 días, a menos que una entidad tenga información razonable y sustentable que un criterio de incumplimiento más aislado es más apropiado. La definición de incumplimiento utilizada a estos efectos deberá aplicarse de forma congruente a todos los instrumentos financieros, a menos que la información pase a estar disponible lo que demuestra que otra definición de incumplimiento es más adecuada para un instrumento financiero concreto.

Periodo a lo largo del cual se estiman las pérdidas crediticias esperadas

B5.5.38 De acuerdo con el párrafo 5.5.19, el periodo máximo a lo largo del cual las pérdidas crediticias esperadas deberán medirse es el máximo periodo contractual a lo largo del cual la entidad está expuesta al riesgo crediticio. Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, este es el periodo contractual máximo a lo largo del cual una entidad tiene una obligación contractual presente de prolongar el crédito.

B5.5.39 Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 5.5.20 algunos instrumentos financieros incluyen un componente de préstamo y un componente de compromiso no utilizado y la capacidad contractual de la entidad para exigir el reembolso y cancelar el compromiso no utilizado no limita la exposición de la entidad a las pérdidas crediticias al periodo de aviso contractual. Por ejemplo, líneas de crédito automáticamente renovables, tales como tarjetas de crédito y sobregiros, pueden ser retiradas contractualmente por el prestamista con solo un día de notificación. Sin embargo, en la práctica los prestamistas continúan prolongando el crédito por un periodo mayor y pueden solo retirar el servicio después de que riesgo crediticio del prestatario se incremente, lo cual podría ser demasiado tarde para impedir algunas o todas las pérdidas crediticias esperadas. Estos instrumentos generalmente tienen las siguientes características como consecuencia de la naturaleza del instrumento financiero, la forma en que los instrumentos financieros se gestionan, y la naturaleza de la información disponible sobre incrementos significativos en el riesgo crediticio:

(a) los instrumentos financieros no tienen una condición fijada o estructura de reembolso y, habitualmente tienen un periodo de cancelación contractual corto (por ejemplo, un día);

(b) la capacidad contractual para cancelar el contrato no se hace cumplir en la gestión normal del día a día del instrumento financiero y el contrato puede solo cancelarse cuando la entidad pasar a ser consciente de un incremento en el riesgo crediticio a nivel del servicio; y

(c) los instrumentos financieros se gestionan sobre una base colectiva.

B5.5.40 Al determinar el periodo a lo largo del cual se espera que la entidad esté expuesta al riesgo crediticio, pero para el cual las pérdidas crediticias esperadas no se mitigarían por acciones de gestión del riesgo crediticio normal de la entidad, ésta debería considerar factores tales como información histórica y experiencia sobre:

(a) el periodo a lo largo del cual la entidad estuvo expuesta al riesgo crediticio en instrumentos financieros similares;

(b) el plazo para que ocurran incumplimientos relacionados en instrumentos financieros después de un incremento significativo en el riesgo crediticio; y

(c) acciones de gestión del riesgo crediticio que una entidad espera tomar una vez se haya incrementado el riesgo crediticio sobre el instrumento financiero, tal como reducción o eliminación de límites no dispuestos.

Resultado probable ponderado

B5.5.41 El propósito de estimar pérdidas crediticias esperadas no es estimar el escenario más desfavorable ni estimar el escenario más favorable. En su lugar, una estimación de las pérdidas crediticias esperadas reflejará siempre la posibilidad de que ocurra o no ocurra una pérdida crediticia, incluso si el resultado más probable es que no haya pérdida crediticia.

B5.5.42 El párrafo 5.5.17(a) requiere la estimación de las pérdidas crediticias esperadas para reflejar un importe probable ponderado y no sesgado que se determina evaluando un rango de resultados posibles. En la práctica, esto puede no necesitar de un análisis complicado. En algunos casos, modelos relativamente simples pueden ser suficientes, sin la necesidad de un gran número de simulaciones detalladas de escenarios. Por ejemplo, las pérdidas crediticias promedio de un gran grupo de instrumentos financieros con características de riesgo compartidas pueden ser una estimación razonable del importe probable ponderado. En otras situaciones, será probablemente necesaria la identificación de escenarios que especifican el importe y calendario de los flujos de efectivo para resultados concretos y la probabilidad estimada de dichos resultados. En esas situaciones, las pérdidas crediticias esperadas reflejarán al menos dos resultado de acuerdo con el párrafo 5.5.18.

B5.5.43 Para pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, una entidad estimará el riesgo de que ocurra un incumplimiento en el instrumento financiero durante su vida esperada. Las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses son una parte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultarán si ocurre un incumplimiento en los 12 meses posteriores a la fecha de presentación (o periodo más corto si la vida esperada de un instrumento financiero es menor de 12 meses) ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento. Por ello, las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses no son las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en las que incurrirá una entidad sobre un instrumento financiero que predice que incumplirá en los próximos 12 meses ni las insuficiencias de efectivo predichas a lo largo de los próximos 12 meses.

Valor temporal del dinero

B5.5.44 Las pérdidas crediticias esperadas se descontarán en la fecha de presentación, no en la fecha del incumplimiento esperado u otra fecha, utilizando la tasa de interés efectiva determinada en el momento del reconocimiento inicial o una aproximación de la misma. Si un instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, las pérdidas crediticias esperadas deberán descontarse utilizando la tasa de interés efectiva real determinada de acuerdo con el párrafo B5.4.5.

B5.5.45 Para activos financieros comprados u originados con deterioro de valor crediticio, [las pérdidas crediticias esperadas se descontarán usando la tasa de interés efectiva crediticia ajustada determinada en el reconocimiento inicial.

B5.5.46 Las pérdidas crediticias esperadas sobre cuentas por cobrar por arrendamiento deberán descontarse utilizando la misma tasa de descuento utilizada en la medición de la cuenta por cobrar por arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16.

B5.5.47 Las pérdidas crediticias esperadas sobre un compromiso de préstamo deberán descontarse utilizando la tasa de interés efectiva, o una aproximación de la misma, que se aplicará al reconocer el activo financiero procedente del compromiso de préstamo. Esto es así, porque el propósito de aplicar los requerimientos de deterioro de valor al activo financiero que se reconoce después de una disposición de un compromiso de préstamo deberá tratarse como una continuación de ese compromiso, en lugar de como un instrumento financiero nuevo. Las pérdidas crediticias esperadas de un activo financiero deberán, por ello, medirse considerando el riesgo crediticio inicial del compromiso de préstamo desde la fecha en que la entidad pasó a ser parte del compromiso irrevocable.

B5.5.48 Las pérdidas crediticias esperadas sobre contratos de garantía financiera o sobre compromisos de préstamo para los que la tasa de interés efectiva no puede determinarse deberán descontarse aplicando una tasa de descuento que refleje la evaluación real del mercado del valor temporal del dinero y los riesgos que son específicos de los flujos de efectivo, pero solo si, y en la medida en que, los riesgos se tengan en cuenta ajustando la tasa de descuento en lugar de ajustar las insuficiencias de efectivo que están siendo descontadas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Información razonable y sustentable

B5.5.49 A efectos de esta Norma, información razonable y sustentable es la que está razonablemente disponible en la fecha de presentación sin esfuerzo o costo desproporcionado, incluida la información sobre sucesos pasados, condiciones actuales y los pronósticos sobre condiciones económicas futuras. La información que está disponible a efectos de información financiera se considera que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado.

B5.5.50 No se requiere que una entidad incorpore pronósticos de condiciones futuras a lo largo de la vida esperada completa de un instrumento financiero. El grado de juicio que se requiere para estimar las pérdidas crediticias esperadas estimadas depende de la disponibilidad de información detallada. A medida que se incrementa el horizonte del pronóstico, la disponibilidad de información detallada disminuye y el grado de juicio requerido para estimar las pérdidas crediticias esperadas se incrementa. La estimación de las pérdidas crediticias esperadas no requiere una estimación detallada para periodos que están alejadas en el futuro—para estos periodos, una entidad puede extrapolar proyecciones de la información detallada disponible.

B5.5.51 Una entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de información, sino que considerará toda la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que sea relevante para estimar las pérdidas crediticias esperadas, incluido el efecto de los pagos anticipados esperados. La información utilizada incluirá factores que son específicos para el prestatario, las condiciones económicas generales y una evaluación de la dirección pronosticada y la actual de las condiciones en la fecha de presentación. Una entidad puede utilizar varias fuentes de información, que pueden ser internas (específicas de la entidad) y externas. Las fuentes de información disponibles incluyen la experiencia de pérdidas crediticias históricas, calificaciones internas, experiencia de pérdidas crediticias de otras entidades, y calificaciones, informes y estadísticas externas. Las entidades que no tienen fuentes, o son insuficientes, de información específica de la entidad, pueden utilizar experiencia de grupos similares para el instrumento financiero comparable (o grupo se instrumentos financieros).

B5.5.52 La información histórica es un sostén o base importante desde la cual medir las pérdidas crediticias esperadas. Sin embargo, una entidad ajustará la información histórica, tal como la experiencia de pérdidas crediticias, sobre la base de la información observable actual para reflejar los efectos de las condiciones actuales y su pronóstico de condiciones futuras que no afecten al periodo sobre el cual se basa la información histórica, y eliminar los efectos de las condiciones en el periodo histórico que no son relevantes para los flujos de efectivo contractuales futuros. En algunos casos, la mejor información razonable y sustentable podría ser información histórica no ajustada, dependiendo de la naturaleza de la información histórica y de cuándo se calculó, comparada con las circunstancias en la fecha de presentación y las características del instrumento financiero que está siendo considerado. Las estimaciones de los cambios en las pérdidas crediticias esperadas deberían reflejar y ser congruentes en la dirección con los cambios en la información observable relacionada de periodo a periodo (tal como cambios en las tasas de desempleo, precios de los inmuebles, precios de las materias primas cotizadas, estatus de los pagos u otros factores que son indicativos de la existencia de pérdidas crediticias esperadas sobre el instrumento financiero, en el grupo de instrumentos financieros y en la magnitud de esos cambios). Una entidad revisará regularmente la metodología y supuestos utilizados para estimar las pérdidas crediticias esperadas para reducir las diferencias entre las estimaciones y la experiencia real de pérdidas crediticias esperadas.

B5.5.53 Al utilizar la experiencia sobre pérdidas crediticias históricas en la estimación de las pérdidas crediticias esperadas, es importante que la información sobre las tasas de pérdidas crediticias históricas se aplique a los grupos que se han definido, de manera congruente con los grupos para los cuales las tasas de pérdidas crediticias históricas han sido observadas. Por consiguiente, el método utilizado permitirá que cada grupo de activos financieros esté asociado con información sobre la experiencia de pérdidas crediticias pasadas en grupos de activos financieros con similares características de riesgo, así como con información relevante observable que refleje las condiciones actuales.

B5.5.54 Las pérdidas crediticias esperadas reflejan las expectativas propias de una entidad de pérdidas crediticias. Sin embargo, al considerar la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionados para estimar las pérdidas crediticias esperadas, una entidad debería considerar la información del mercado observable sobre el riesgo crediticio del instrumento financiero concreto o instrumentos financieros similares.

Garantía colateral

B5.5.55 Para los propósitos de medir pérdidas crediticias esperadas, la estimación de las insuficiencias de efectivo esperadas reflejará los flujos de efectivo esperados de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias que son parte de las condiciones contractuales y no se reconocen por separado por la entidad. La estimación de las insuficiencias de efectivo esperadas sobre un instrumento financiero con garantía colateral refleja el importe y calendario de los flujos de efectivo que se esperan de la ejecución de la garantía colateral menos los costos

de obtener y vender la garantía colateral, independientemente de si la ejecución es probable (es decir, la estimación de los flujos de efectivo futuros considera la probabilidad de una ejecución y los flujos de efectivo que procederían de ella). Por consiguiente, los flujos de efectivo que se espera de la realización de la garantía colateral más allá del vencimiento contractual del contrato deben incluirse en este análisis. La garantía colateral obtenida como resultado de la ejecución no se reconoce como un activo que esté separado del instrumento financiero con garantía colateral, a menos que cumpla los criterios de reconocimiento correspondientes a un activo en esta y otras Normas.

Reclasificación de activos financieros (Sección 5.6)

B5.6.1 Si una entidad reclasifica los activos financieros de acuerdo con el párrafo 4.4.1, el párrafo 5.6.1 requiere que dicha reclasificación se aplique prospectivamente desde la fecha de reclasificación. La categoría de medición del costo amortizado y la del valor razonable con cambios en otro resultado integral requieren que la tasa de interés efectiva se determine en el momento del reconocimiento inicial. Las dos categorías de medición también requieren que los requerimientos de deterioro de valor se apliquen de la misma forma. Por consiguiente, cuando una entidad reclasifica un activo financiero entre la categoría de medición del costo amortizado y la del valor razonable con cambios en otro resultado integral:

(a) El reconocimiento de los ingresos por intereses no cambia y, por ello, la entidad continúa utilizando la misma tasa de interés efectiva.

(b) La medición de las pérdidas crediticias esperadas no cambiarán porque ambas categorías de medición aplican el mismo enfoque de deterioro de valor. Sin embargo, si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la del costo amortizado, se reconocería una corrección de valor por pérdidas como un ajuste al importe en libros bruto del activo financiero desde la fecha de reclasificación. Si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, la corrección de valor por pérdidas se daría de baja en cuentas (y por ello, dejaría de reconocerse como un ajuste al importe en libros bruto), pero, en su lugar, se reconocería como un importe por deterioro acumulado (de igual importe) en otro resultado integral y se revelaría desde la fecha de reclasificación.

B5.6.2 Sin embargo, no se requiere que una entidad reconozca por separado los ingresos por intereses o ganancias o pérdidas por deterioro de valor para un activo financiero medido a valor razonable con cambios en resultados. Por consiguiente, cuando una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en resultados, la tasa de interés efectiva se determina sobre la base del valor razonable del activo en la fecha de reclasificación. Además, a efectos de aplicar la Sección 5.5 al activo financiero desde la fecha de reclasificación, la fecha se trata como la del reconocimiento inicial.

Ganancias y pérdidas (Sección 5.7)

B5.7.1 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar. Esta elección se realizará instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.7.6, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión.

B5.7.1A A menos que se aplique el párrafo 4.1.5, el párrafo 4.1.2A requiere que un activo financiero se mida a valor razonable con cambios en otro resultado integral si los términos contractuales del activo financiero dan lugar a flujos de efectivo que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente y el activo se mantiene en un modelo de negocio cuyo objetivo es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. Esta categoría de medición reconoce la información en el resultado del periodo como si el activo financiero se midiera al costo amortizado, a la vez que se mide en el estado de situación financiera al valor razonable. Las ganancias o pérdidas, distintas de las que se reconocen en el resultado del periodo, de acuerdo con los párrafos 5.7.10 y 5.7.11 se reconocen en otro resultado integral. Cuando estos activos financieros se dan de baja, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral se reclasifican al resultado del periodo. Esto refleja la ganancia o pérdida que se habría reconocido en el resultado del periodo en el momento de la baja en cuentas si el activo financiero se hubiera medido al costo amortizado.

B5.7.2 Una entidad aplicará la NIC 21 a los activos financieros y pasivos financieros que sean partidas monetarias, de acuerdo con la NIC 21, y estén denominados en una moneda extranjera. La NIC 21 requiere que cualquier ganancia y pérdida por diferencias de cambio sobre activos monetarios y pasivos monetarios se reconozca en el resultado del periodo. Se produce una excepción en el caso de una partida monetaria que se designa como

un instrumento de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo (véase el párrafo 6.5.11), en una cobertura de una inversión neta (véase el párrafo 6.5.13) o en una cobertura del valor razonable de un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 (véase el párrafo 6.5.8).

B5.7.2A A efectos de reconocer las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio según la NIC 21, un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A se tratará como una partida monetaria. Por consiguiente, este activo financiero se tratará como un activo medido al costo amortizado en la moneda extranjera. Las diferencias de cambio en el costo amortizado se reconocerán en el resultado del periodo y otros cambios en el importe en libros se reconocerán de acuerdo con el párrafo 5.7.10.

B5.7.3 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio. Esta inversión no es una partida monetaria. Por consiguiente, la ganancia o pérdida que se presente en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 incluye los componentes de las diferencias de cambio de la moneda extranjera correspondientes.

B5.7.4 Si existe una relación de cobertura entre un activo monetario, que no sea un derivado, y un pasivo monetario que también sea distinto de un derivado, los cambios en el componente de la moneda extranjera de esos instrumentos financieros se presentarán en el resultado del periodo.

Pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados

B5.7.5 Cuando una entidad designa un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, debe determinar si la presentación en otro resultado integral de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado del periodo. Se crearía o aumentaría una asimetría contable si la presentación de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio de un pasivo en otro resultado integral daría lugar a una asimetría contable mayor en el resultado del periodo que si esos importes se presentaran en dicho resultado del periodo.

B5.7.6 Para llevar a cabo esa determinación, una entidad debe evaluar si espera que los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo se compensarán en el resultado del periodo con un cambio en el valor razonable de otro instrumento financiero medido al valor razonable con cambios en resultados. Esta expectativa debe basarse en una relación económica entre las características del pasivo y las características del otro instrumento financiero.

B5.7.7 Esa determinación se realiza en el momento del reconocimiento inicial y no se vuelve a evaluar. A efectos prácticos, no es necesario que la entidad suscriba todos los activos y pasivos que den lugar a una asimetría contable exactamente al mismo tiempo. Se permite un retraso razonable siempre que se espere que tengan lugar el resto de transacciones. Una entidad debe aplicar de forma congruente su metodología para determinar si la presentación en otro resultado integral de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado del periodo. Sin embargo, una entidad puede utilizar metodologías diferentes cuando existen relaciones económicas distintas entre las características del pasivo designado como a valor razonable con cambios en resultados y las características de los otros instrumentos financieros. La NIIF 7 requiere que una entidad proporcione información a revelar cualitativa en las notas a los estados financieros sobre su metodología para realizar esa determinación.

B5.7.8 Si se crearía o aumentaría esta asimetría contable, se requerirá que la entidad presente todos los cambios en el valor razonable (incluyendo los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo) en el resultado de periodo. Si no se creara o aumentara esta asimetría contable, se requerirá que la entidad presente los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo en otro resultado integral.

B5.7.9 Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio.

B5.7.10 El siguiente ejemplo describe una situación en la que se crearía una asimetría contable en el resultado el periodo si los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo se presentaran en otro resultado integral. Un banco hipotecario otorga préstamos a clientes y financia esos préstamos vendiendo bonos con características iguales (por ejemplo, importes pendientes, perfil de reembolsos, condiciones y moneda) en el mercado. Las condiciones contractuales del préstamo permiten al cliente de la hipoteca pagar anticipadamente su préstamo (es decir satisfacer su obligación al banco) mediante la compra del bono correspondiente al valor razonable en el mercado y la entrega de ese bono al banco hipotecario. Como resultado de ese derecho contractual de pago anticipado, si la calidad del crédito del bono empeora (y, así, el valor razonable del pasivo del banco hipotecario disminuye), el valor razonable del activo por préstamos del banco hipotecario también disminuye. El cambio en el valor razonable del activo refleja el derecho contractual del cliente de la hipoteca a pagar anticipadamente el préstamo hipotecario mediante la compra del bono subyacente al valor razonable (que, en este ejemplo, ha disminuido) y entregar el bono al banco hipotecario. Por consiguiente, los efectos de

los cambios en el riesgo crediticio del pasivo (el bono) se compensará en el resultado del periodo con un cambio correspondiente en el valor razonable de un activo financiero (el préstamo). Si los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo se presentaran en otro resultado integral habría una asimetría contable en el resultado del periodo. Por consiguiente, se requiere que el banco hipotecario presente todos los cambios en el valor razonable del pasivo (incluyendo los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo) en el resultado del periodo.

B5.7.11 En el ejemplo del párrafo B5.7.10, existe una vinculación contractual entre los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo y los cambios en el valor razonable del activo financiero (es decir, como un resultado del derecho contractual del cliente de la hipoteca a pagar anticipadamente el préstamo mediante la compra del bono al valor razonable y entregarlo al banco hipotecario). Sin embargo, también puede tener lugar una asimetría contable en ausencia de una vinculación contractual.

B5.7.12 A efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 5.7.7 y 5.7.8, una asimetría contable no tiene lugar únicamente por el método de medición que utilice una entidad para determinar los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo. Una asimetría contable en el resultado del periodo surgiría solo cuando los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo (como se define en la NIIF 7) se espera que se compense con cambios en el valor razonable de otro instrumento financiero. Una asimetría que surge únicamente como consecuencia del método de medición (es decir, porque una entidad no aísla los cambios del riesgo de crédito de un pasivo de otros cambios en su valor razonable) no afecta a la determinación requerida en los párrafos 5.7.7 y 5.7.8. Por ejemplo, una entidad puede no aislar los cambios en el riesgo de crédito del pasivo de los cambios en el riesgo de liquidez. Si la entidad presenta el efecto combinado de ambos factores en otro resultado integral, puede ocurrir una asimetría porque los cambios en el riesgo de liquidez pueden estar incluidos en la medición del valor razonable de los activos financieros de la entidad y la totalidad del cambio del valor razonable de esos activos se presenta en el resultado del periodo. Sin embargo, esta asimetría se causa por la imprecisión de la medición, no de la relación de compensación descrita en el párrafo B5.7.6, por ello, no afecta a la determinación requerida en los párrafos 5.7.7 y 5.7.8.

El significado de "riesgo crediticio" (párrafos 5.7.7 y 5.7.8)

B5.7.13 La NIIF 7 define el riesgo crediticio como "el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación. El requerimiento del párrafo 5.7.7(a) relaciona el riesgo de que el emisor no dé el rendimiento esperado de ese pasivo particular. Ello no está necesariamente relacionado con la solvencia crediticia del emisor. Por ejemplo, si una entidad emite un pasivo garantizado con un colateral y un pasivo no garantizado con un colateral que son en todo lo demás idénticos, el riesgo crediticio de esos dos pasivos será diferente, aun cuando se emitan por la misma entidad. El riesgo de crédito del pasivo garantizado de forma colateral será menor que el riesgo de crédito del pasivo no garantizado de forma colateral. El riesgo de crédito de un pasivo garantizado de forma colateral puede estar próximo a cero.

B5.7.14 A efectos de aplicar los requerimientos del párrafo 5.7.7(a), el riesgo crediticio es diferente del riesgo de rendimiento del activo específico. El riesgo de rendimiento de un activo específico no está relacionado con el riesgo de que una entidad no cumpla con una obligación particular sino que, en su lugar, está relacionado con el riesgo de que un activo único o un grupo de activos tendrán rendimientos pobres (o ningún rendimiento).

B5.7.15 Algunos ejemplos de riesgo de rendimiento de activos específicos son los siguientes:

(a) Un pasivo con un componente vinculado al resultado de las inversiones por medio del cual el importe debido a los inversores es determinado contractualmente sobre la base del rendimiento de activos especificados. El efecto de ese componente vinculado al resultado de las inversiones sobre el valor razonable del pasivo es el riesgo de rendimiento del activo específico, no el riesgo crediticio.

(b) Un pasivo emitido por una entidad estructurada con las características siguientes. La entidad está legalmente aislada de forma que los activos en la entidad están protegidos en beneficio únicamente de sus inversores, incluso en el caso de quiebra. La entidad no realiza otras transacciones y los activos de la entidad no pueden hipotecarse. Los importes se deben a los inversores de la entidad solo si los activos protegidos generan flujos de efectivo. Por ello, los cambios en el valor razonable del pasivo reflejan principalmente los cambios en el valor razonable de los activos. El efecto del rendimiento de los activos sobre el valor razonable del pasivo es el riesgo de rendimiento del activo específico, no el riesgo crediticio.

Determinación de los efectos de cambios en el riesgo crediticio

B5.7.16 A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 5.7.7(a), una entidad determinará el importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo bien sea:

(a) como el importe de la variación en su valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado (véanse los párrafos B5.7.17 y B5.7.18); o

(b) utilizando un método alternativo, que la entidad cree que representa más fielmente el importe del cambio del valor razonable del pasivo que sea atribuible a cambios en su riesgo crediticio.

B5.7.17 Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés de referencia, en el precio de un instrumento financiero de otra entidad, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de la moneda extranjera de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.

B5.7.18 Si los únicos cambios relevantes en las condiciones de mercado para un pasivo fuesen los cambios que se producen en una tasa de interés (de referencia) observada, el importe del párrafo B5.7.16(a) puede ser estimado como sigue:

(a) En primer lugar, la entidad computa la tasa interna de retorno del pasivo al comienzo del periodo, utilizando el valor razonable del pasivo sus flujos de efectivo contractuales en ese momento. Deducirá de esta tasa de rendimiento, la tasa de interés (de referencia) observada al comienzo del periodo, para obtener el componente específico para el instrumento de la tasa interna de retorno.

(b) A continuación, la entidad calculará el valor presente de los flujos de efectivo asociados con el pasivo utilizando los flujos de efectivo contractuales del pasivo al final del período y una tasa de descuento igual a la suma de (i) la tasa de interés (de referencia) observada al final del período y (ii) el componente específico para el instrumento de la tasa interna de retorno, calculado en (a).

(c) La diferencia entre el valor razonable del pasivo al final del período, y el importe determinado en (b) es la variación del valor razonable que no es atribuible a cambios en la tasa de interés (de referencia) observada. Este es el importe a presentar en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7(a).

B5.7.19 El ejemplo del párrafo B5.7.18 supone que las variaciones en el valor razonable que surjan de factores distintos de los cambios en el riesgo crediticio del instrumento o en las tasas de interés (de referencia) observadas no son significativas. Este método no sería apropiado si los cambios en el valor razonable que surgen de otros factores son significativos. En esos casos, se requiere que una entidad utilice un método alternativo que mida con mayor fidelidad los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo [véase el párrafo B5.7.16(a)]. Por ejemplo, si el instrumento del ejemplo contiene un derivado implícito, la variación del valor razonable de éste se excluirá al determinar el importe a ser presentado en otro resultado integral según el párrafo 5.7.7(a).

B5.7.20 Como en todas las mediciones del valor razonable, el método de medición de una entidad para determinar la porción del cambio en el valor razonable del pasivo que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito debe maximizar el uso de datos de entrada relevantes observables y minimizar el de datos de entrada no observables.

Contabilidad de coberturas (Capítulo 6)

Instrumentos de cobertura (Sección 6.2)

Instrumentos que cumplen los requisitos fijados

B6.2.1 Los derivados que están implícitos en contratos híbridos, pero que no se contabilizan por separado, no pueden designarse como instrumentos de cobertura separados.

B6.2.2 Los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no son activos o pasivos financieros de la entidad, y por consiguiente no pueden ser designados como instrumentos de cobertura.

B6.2.3 Para coberturas del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, el componente del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero no derivado se determinará de acuerdo con la NIC 21.

Opciones emitidas

B6.2.4 Esta norma no restringe las circunstancias en las que un derivado que se mide al valor razonable con cambios en resultados puede designarse como un instrumento de cobertura, excepto en el caso de algunas opciones emitidas. Una opción emitida no cumple con los requisitos de instrumento de cobertura a menos que se designe para compensar una opción comprada, incluyendo una opción que esté implícita en otro instrumento financiero (por ejemplo, una opción de compra emitida utilizada para cubrir un pasivo rescatable).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Designación de instrumentos de cobertura

B6.2.5 Para coberturas distintas de las coberturas del riesgo de tasa de cambio, cuando una entidad designa un activo financiero no derivado o un pasivo financiero no derivado medido al valor razonable con cambios en resultados como un instrumento de cobertura, solo puede designar el instrumento financiero no derivado por su totalidad o por una parte del mismo.

B6.2.6 Un único instrumento de cobertura puede designarse como un instrumento de cobertura de más de un tipo de riesgo, siempre que exista una designación específica del instrumento de cobertura y de las diferentes posiciones de riesgo como partidas cubiertas. Esas partidas cubiertas pueden estar en relaciones de cobertura diferentes.

Partidas cubiertas (Sección 6.3)

Elementos que pueden ser partidas cubiertas

B6.3.1 Un compromiso en firme para adquirir un negocio, en una combinación de negocios, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Esos otros riesgos son riesgos generales del negocio.

B6.3.2 Una inversión contabilizada por el método de la participación no puede ser una partida cubierta en una cobertura de valor razonable. Esto es así porque el método de la participación reconoce en el resultado del periodo la participación del inversor en los resultados de la entidad participada, en lugar de los cambios en el valor razonable de la inversión. Por razones similares, una inversión en una subsidiaria consolidada no puede ser una partida cubierta en una cobertura del valor razonable. Esto es así, porque la consolidación reconoce en el resultado del periodo los resultados de la subsidiaria, en lugar de los cambios en el valor razonable de la inversión. La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero es diferente, porque se trata de una cobertura de la exposición a la tasa de cambio de la moneda extranjera de la moneda extranjera, no de una cobertura del valor razonable del cambio en el valor de la inversión.

B6.3.3 El párrafo 6.3.4 permite que una entidad designe como partidas cubiertas exposiciones agregadas que son una combinación de una exposición y un derivado. Al designar esta partida cubierta, una entidad evaluará si la exposición agregada combina una exposición con un derivado, de forma que crea una exposición agregada diferente que se gestiona como una exposición para un riesgo concreto (o riesgos). En ese caso, la entidad puede designar la partida cubierta sobre la base de la exposición agregada. Por ejemplo:

(a) Una entidad puede cubrir una cantidad dada de compras de café altamente probables en un plazo de 15 meses contra el riesgo de precio (sobre la base del dólar de los EE.UU.) utilizando un contrato de futuros de 15 meses para café. Las compras de café altamente probables y el contrato de futuros para el café en combinación pueden verse como una exposición al riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de importe fijo en dólares de los EE.UU. de 15 meses, para propósitos de gestión de riesgos (es decir, como cualquier salida de efectivo por un importe fijo en dólares de los EE.UU. en un plazo de 15 meses).

(b) Una entidad puede cubrir el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera para la totalidad del plazo de una deuda de tasa fija a diez años denominada en una moneda extranjera. Sin embargo, la entidad requiere que una exposición a la tasa fija en su moneda funcional únicamente para un plazo entre corto y medio (digamos dos años) y una exposición a la tasa de interés variable en su moneda funcional para el resto del plazo hasta el vencimiento. Al final de cada uno de los intervalos de dos años (es decir, sobre una base periódica de dos años) la entidad fija la exposición a la tasa de interés de los próximos dos años (si el nivel de interés es tal que la entidad quiere fijar las tasas de interés). En esta situación una entidad puede realizar una permuta de tasa de interés de diferentes tipos de moneda de fija a variable por 10 años, que permute la deuda en moneda extranjera a tasa fija por una exposición en moneda funcional a tasa variable. Esto se cubre con una permuta financiera de tasa de interés de dos años que —sobre la base de la moneda funcional—permute deuda de tasa variable por deuda de tasa fija. En efecto, a efectos de la gestión de riesgos, la deuda en moneda extranjera a tasa fija en combinación con la permuta de la tasa de interés de diferentes tipos de monedas de fija a variable de 10 años, se ven como una exposición de moneda funcional de deuda a tasa variable por 10 años.

B6.3.4 Al designar la partida cubierta sobre la base de la exposición agregada, una entidad considerará el efecto combinado de las partidas que constituyen la exposición agregada a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura y medir su ineficacia de la cobertura. Sin embargo, las partidas que constituyen la exposición agregada se mantienen contabilizadas por separado. Esto significa que, por ejemplo:

(a) los derivados que son parte de una exposición agregada se reconocen como activos o pasivos separados medidos al valor razonable; y

(b) si se designa una relación de cobertura entre las partidas que constituyen la exposición agregada, la forma en que un derivado se incluye como parte de una exposición agregada debe ser congruente con la designación de ese derivado como el instrumento de cobertura al nivel de la exposición agregada. Por ejemplo, si una entidad excluye el elemento a término de un derivado de su designación como instrumento de cobertura para la relación de cobertura entre las partidas que constituyen la exposición agregada, debe también excluir el elemento a término al incluir ese derivado como una partida cubierta como parte de la exposición agregada. De otro modo, la exposición agregada incluirá un derivado, en su totalidad o en parte.

B6.3.5 El párrafo 6.3.6 establece que en los estados financieros consolidados, el riesgo de tasa de cambio de transacciones intragrupo previstas altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en una cobertura de flujos de efectivo, siempre que la transacción se denomine en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado. A estos efectos, una entidad podría ser una controladora, subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal. Si el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de una transacción intragrupo prevista no afecta al resultado consolidado, la transacción intragrupo no puede cumplir los requisitos de una partida cubierta. Generalmente, este es el caso de los pagos por regalías, pagos por intereses o cargos por servicios de gestión entre entidades del mismo grupo, a menos que exista una transacción externa vinculada con estos pagos. No obstante, cuando el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de una transacción intragrupo prevista afecte al resultado consolidado, la transacción intragrupo podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta. Un ejemplo serían las compras o ventas de existencias previstas entre entidades del mismo grupo, si posteriormente se vendiesen a un tercero ajeno al grupo. De forma similar, una venta intragrupo prevista de elementos de planta y equipo por parte de una entidad del grupo que lo construye, a otra entidad del grupo que lo utiliza en sus actividades puede afectar al resultado consolidado. Esto podría ocurrir, por ejemplo, porque la planta y equipo serán depreciados por la entidad adquirente y el importe inicialmente reconocido para la planta y equipo pudiera variar si la transacción intragrupo prevista se denominase en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad adquirente.

B6.3.6 Si una cobertura de una transacción intragrupo prevista cumple los requisitos para emplear contabilidad de coberturas, cualquier ganancia o pérdida se reconocerá en otro resultado integral, o se eliminará de éste, de acuerdo con el párrafo 6.5.11. El periodo o periodos relevantes, durante los cuales el riesgo de tasa de cambio de la transacción cubierta afecta al resultado del periodo, son los mismos en los que afecta al resultado del periodo consolidado.

Designación de partidas cubiertas

B6.3.7 Un componente es una partida cubierta que es menor que la partida completa. Por consiguiente, un componente refleja solo algunos de los riesgos de la partida de la cual es parte o refleja los riesgos solo en cierta medida (por ejemplo, al designar una parte de una partida).

Componentes del riesgo

B6.3.8 A fin de ser elegible para la designación como una partida cubierta, un componente de riesgo debe ser un componente identificable y separable de la partida financiera o no financiera, y los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de la partida atribuibles a cambios en ese componente de riesgo deben ser medibles con fiabilidad.

B6.3.9 Al identificar qué componentes de riesgo cumplen los requisitos para su designación como una partida cubierta, una entidad evaluará estos componentes de riesgo dentro del contexto de la estructura de mercado concreta con la que se relaciona el riesgo, o riesgos, y en la cual tiene lugar la actividad de cobertura. Esta determinación requiere una evaluación de los hechos y circunstancias relevantes, los cuales difieren según los riesgos y los mercados.

B6.3.10 Al designar los componentes del riesgo como partidas cubiertas, una entidad considerará si los componentes del riesgo están especificados en un contrato de forma explícita (componentes del riesgo especificados contractualmente) o si están implícitos en el valor razonable o los flujos de efectivo de una partida de la cual forman parte (componente de riesgo no especificados contractualmente). Los componentes de riesgo no especificados contractualmente pueden estar relacionados con partidas que no están en un contrato (por ejemplo, transacciones previstas) o contratos, donde no se especifica de forma explícita el componente en cuestión (por ejemplo, un compromiso en firme que incluye solo un precio único en lugar de una fórmula de fijar el precio que hace referencia a diversos subyacentes). Por ejemplo:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) La Entidad A tiene un contrato de suministro a largo plazo de gas natural cuyo precio se fija utilizando una fórmula especificada contractualmente que está referida a materias primas cotizadas y a otros factores (por ejemplo, gasoil, fueloil y otros componentes, tales como cargos por transporte). La Entidad A cubre el componente de gasoil en ese contrato de suministro utilizando un contrato de gasoil a término. Puesto que el componente de gasoil está especificado en los términos y condiciones del contrato de suministro, este es un componente de riesgo especificado contractualmente. Por ello, debido a la fórmula de determinación del precio, la Entidad A concluye que la exposición al precio del gasoil es identificable de forma separada. Al mismo tiempo, existe un mercado para los contratos de gasoil a término. Por ello, la Entidad A concluye que la exposición al precio del gasoil es medible con fiabilidad. Por consiguiente, la exposición al precio del gasoil en el contrato de suministro es un componente del riesgo que es elegible para su designación como una partida cubierta.

(b) La Entidad B cubre sus compras de café futuras sobre la base de su producción prevista. La cobertura comienza hasta 15 meses antes de la entrega para parte del volumen de compra previsto. La Entidad B incrementa el volumen cubierto a lo largo del tiempo (a medida que se aproxima la fecha de entrega). La Entidad B utiliza dos tipos diferentes de contratos para gestionar su riesgo del precio del café:

(i) contratos de futuros de café negociados en mercados; y

(ii) contratos de suministro de café para café tipo Arábica de Colombia entregado en un lugar de procesamiento específico. Estos contratos determinan el precio de una tonelada de café sobre la base del precio de los contratos de futuros de café negociados en mercados, más un diferencial sobre un precio fijado más un cargo variable por servicios logísticos, utilizando una fórmula de determinación de precios. El contrato de suministro de café es un contrato pendiente de ejecución de acuerdo con el cual la Entidad B toma entregas reales de café.

Para entregas que se relacionan con la cosecha actual, la realización de contratos de suministro de café permiten a la Entidad B fijar el diferencial del precio entre la calidad de café real comprada (café Arábica de Colombia) y la calidad de referencia que es la que subyace en los contratos de futuros negociados en mercados. Sin embargo, para entregas que se relacionan con la próxima cosecha, los contratos de suministro de café no están todavía disponibles, de forma que el diferencial del precio no puede fijarse. La Entidad B utiliza los contratos de futuros de café negociados en mercados para cubrir el componente de calidad de referencia de su riesgo de precio del café para entregas relacionadas con la cosecha actual, así como con la cosecha próxima. La Entidad B determina que está expuesta a tres riesgos diferentes: el riesgo del precio del café que refleja la calidad de referencia, el riesgo del precio del café que refleja la diferencia (margen) entre el precio para el café de calidad de referencia y el café Arábica concreto de Colombia que realmente va a recibir, y los costos logísticos variables. Para entregas relacionadas con la cosecha actual, después de que la Entidad B haya realizado un contrato de suministro de café, el riesgo del precio del café que refleja la calidad de referencia es un componente de riesgo especificado contractualmente porque la fórmula de fijación del precio incluye una indexación del precio del contrato de futuros del café negociado en un mercado. La Entidad B concluye que este componente de riesgo es identificable de forma separada y medible con fiabilidad. Para entregas relacionadas con la cosecha próxima, la Entidad B no ha realizado, todavía, ningún contrato de suministro de café (es decir, las entregas son transacciones previstas). Por ello, el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia es un componente de riesgo no especificado contractualmente. El análisis de la Entidad B de la estructura del mercado tiene en cuenta la forma en que se determinan los precios de las entregas posteriores del café concreto que reciba. Por ello, sobre la base de este análisis de la estructura de mercado, la Entidad B concluye que las transacciones previstas también involucran el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia como un componente de riesgo que es identificable de forma separada y medible con fiabilidad aun cuando no esté especificado contractualmente. Por consiguiente, la Entidad B puede designar relaciones de cobertura sobre una base de los componentes de riesgo (para el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia) para los contratos de suministro de café, así como para las transacciones previstas.

(c) La Entidad C cubre parte sus compras futuras de combustible para reactores sobre la base de su consumo previsto hasta 24 meses antes de la entrega e incrementa el volumen que cubre a lo largo del tiempo. La Entidad C cubre esta exposición utilizando tipos distintos de contratos dependiendo del horizonte temporal de la cobertura, lo cual afecta a la liquidez de mercado de los derivados. Para horizontes temporales más largos (12 a 24 meses) la Entidad C utiliza los contratos de petróleo crudo porque solo estos tienen suficiente liquidez de mercado. Para horizontes temporales de 6 a 12 meses, la Entidad C utiliza derivados del gasoil porque son suficientemente líquidos. Para horizontes temporales de hasta seis meses la Entidad C utiliza contratos de combustible para reactores. El análisis de la Entidad C de la estructura del mercado para el petróleo y productos de petróleo y su evaluación de los hechos y circunstancias relevantes son los siguientes:

(i) La Entidad C opera en un área geográfica en la cual el Brent es el petróleo crudo de referencia. El petróleo crudo es una referencia de materia prima que afecta al precio de diversos productos refinados del petróleo como su insumo más básico. El gasoil es una referencia para productos refinados del petróleo, que se utiliza con mayor generalidad como referencia para determinar el precio de destilados del petróleo. Esto también se refleja en los tipos de instrumentos financieros derivados para los mercados del petróleo crudo y los productos refinados del petróleo del entorno en el que la Entidad C opera, tales como:

- el contrato de futuros del petróleo crudo de referencia, que es para el petróleo crudo Brent;
- el contrato de futuros de gasoil de referencia, que es utilizado para determinar el precio de referencia de los destilados—por ejemplo, los derivados basados en diferenciales del combustible para reactores cubren el diferencial del precio entre el combustible para reactores y el del gasoil de referencia; y
- el derivado del margen de refinamiento de referencia (es decir, el derivado para el diferencial del precio entre el petróleo crudo y el gasoil—un margen de refinamiento), que es indexado al petróleo crudo Brent.

(ii) la determinación del precio de productos refinados del petróleo no depende del petróleo crudo en concreto que se esté procesando por una refinería específica porque los productos refinados del petróleo (tales como gasoil o combustible para reactores) son productos estandarizados.

Por ello, la Entidad C concluye que el riesgo de precio de sus compras de combustible para reactores incluye un componente de riesgo de precio del petróleo crudo basado en el petróleo crudo Brent y un componente del riesgo de precio del gasoil, aun cuando el petróleo crudo y el gasoil no estén especificados en ningún acuerdo contractual. La Entidad C concluye que estos dos componentes de riesgo son identificables de forma separada y medibles con fiabilidad, aun cuando no estén especificados contractualmente. Por consiguiente, la Entidad C puede designar las relaciones de cobertura para las compras de combustible de reactores previstas sobre la base de los componentes de riesgo (para el petróleo crudo o el gasoil). Este análisis también significa que si, por ejemplo, la Entidad C utilizó derivados del petróleo crudo basados en el petróleo crudo West Texas Intermediate (WTI), los cambios en el diferencial de precio entre el petróleo crudo Brent y WTI causarían una ineficacia en la cobertura.

(d) La Entidad D posee un instrumento de deuda a tasa fija. Este instrumento se emite en un entorno con un mercado en el que se comparan una gran variedad de instrumentos de deuda similares por sus diferenciales a una tasa de referencia (por ejemplo, la LIBOR, por sus siglas en inglés) y los instrumentos de tasa variable en ese entorno habitualmente se indexan a esa tasa de referencia. Las permutas financieras de tasa de interés son utilizadas con frecuencia para gestionar el riesgo de la tasa de interés sobre la base de esa tasa de referencia, independientemente del diferencial de instrumentos de deuda con esa tasa de referencia. El precio de los instrumentos de deuda de tasa fija varía directamente en respuesta a los cambios en la tasa de referencia en el momento en que suceden. La Entidad D concluye que la tasa de referencia es un componente que puede identificarse por separado y medirse con fiabilidad. Por consiguiente, la Entidad D puede designar relaciones de cobertura para el instrumento de deuda a tasa fija sobre la base de un componente de riesgo para el riesgo de tasa de interés de referencia.

B6.3.11 Al designar un componente de riesgo como una partida cubierta, los requerimientos de la contabilidad de coberturas se aplican a ese componente de riesgo de la misma forma que se aplican a otras partidas cubiertas que no son componentes de riesgo. Por ejemplo, se aplican los criterios requeridos, incluyendo que la relación de cobertura debe cumplir los requerimientos de eficacia de la cobertura, y cualquier ineficacia de cobertura debe medirse y reconocerse.

B6.3.12 Una entidad puede también designar solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un "riesgo unilateral"). El valor intrínseco de un instrumento de cobertura del tipo de una opción comprada (suponiendo que tiene las mismas condiciones principales que el riesgo designado), pero no su valor temporal, refleja un riesgo unilateral en una partida cubierta. Por ejemplo, una entidad puede designar como cubierta la variabilidad de los flujos de efectivo futuros procedentes del incremento del precio de una compra prevista de una materia prima cotizada. En esta situación, la entidad designa solo las pérdidas de flujos de efectivo que procedan de un incremento en el precio por encima del nivel especificado. El riesgo cubierto no incluye el valor temporal de una opción comprada, porque el valor temporal no es un componente de la transacción prevista que afecte al resultado del periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B6.3.13 Existe una presunción refutable de que a menos que el riesgo de inflación esté especificado contractualmente, no es identificable de forma separada y medible con fiabilidad y, por ello, no se le puede designar como un componente de riesgo de un instrumento financiero. Sin embargo, en casos limitados, es posible identificar un componente de riesgo para el riesgo de inflación que sea identificable por separado y medible con fiabilidad, debido a las circunstancias concretas del entorno de la inflación y el mercado de deuda correspondiente.

B6.3.14 Por ejemplo, una entidad emite deuda en un entorno en el cual los bonos vinculados a la inflación tienen un volumen y una estructura de condiciones que dan lugar a un mercado suficientemente líquido que permite construir una estructura de condiciones de tasas de interés real de cupón cero. Esto significa que para la moneda respectiva, la inflación es un factor relevante que es considerado separadamente por los mercados de deuda. En esas circunstancias, el componente de riesgo de inflación podría determinarse discontinuando los flujos de efectivo del instrumento de deuda cubierto utilizando la estructura de condiciones de tasas de interés real de cupón cero [es decir, de una manera similar a la forma en que puede determinarse el componente de tasa de interés libre de riesgo (nominal)]. Por el contrario, en muchos casos un componente de riesgo de inflación no es identificable por separado y medible con fiabilidad. Por ejemplo, una entidad emite solo deuda a tasa de interés nominal en un entorno con un mercado para bonos vinculados a la inflación que no es suficientemente líquido para permitir la construcción de una estructura de condiciones de tasas de interés real de cupón cero. En este caso, el análisis de la estructura de mercado y de los hechos y circunstancias no sustenta que la entidad concluya que la inflación es un factor relevante que se considera por separado por los mercados de deuda. Por ello, la entidad no puede superar la presunción refutable de que el riesgo de inflación que no está especificado contractualmente no es identificable de forma separada y medible con fiabilidad. Por consiguiente, un componente de riesgo de inflación no sería elegible para su designación como la partida cubierta. Esto se aplica independientemente de cualquier instrumento de cobertura de inflación que la entidad haya empleado realmente. En concreto, la entidad no puede imputar simplemente los términos y condiciones del instrumento de cobertura de inflación real mediante la proyección de sus términos y condiciones sobre la deuda de tasa de interés nominal.

B6.3.15 Un componente de riesgo de inflación especificado contractualmente de los flujos de efectivo de un bono vinculado a la inflación reconocido (suponiendo que no existe el requerimiento de contabilizar por separado un derivado implícito) es identificable por separado y medible con fiabilidad en mientras otros flujos de efectivo del instrumento no se vean afectados por el componente de riesgo de inflación.

Componentes de un importe nominal

B6.3.16 Existen dos tipos de componentes de importes nominales que pueden designarse como partida cubierta en una relación de cobertura: un componente que es una proporción de una partida entera o un componente de nivel. El tipo de componente cambia el resultado de la contabilización. Para los propósitos de la contabilidad, una entidad designará el componente de forma congruente con su objetivo de gestión de riesgos.

B6.3.17 Un ejemplo de un componente que es una proporción es el 50 por ciento de los flujos de efectivo contractuales de un préstamo.

B6.3.18 Un componente de nivel puede ser especificado a partir de una población definida pero sin cuantía limitada, o por un importe nominal definido. Algunos ejemplos son:

(a) parte de un volumen de transacción monetaria, por ejemplo, los próximos flujos de efectivo, por importe de 10 u.m.e., procedentes de la ventas denominadas en una moneda extranjera después de superarse las primeras 20 u.m.e. en marzo de 201X;[4]

(b) una parte de un volumen físico, por ejemplo, el nivel inferior, con una medida de 5 millones de metros cúbicos de gas natural almacenado en la localización XYZ;

(c) una parte de un volumen físico u otra transacción, por ejemplo, los primeros 100 barriles de compras de petróleo en junio de 201X o los primeros 100 MWh de ventas de electricidad en junio de 201X; o

(d) un determinado nivel del importe nominal de la partida cubierta, por ejemplo, los últimos 80 millones de u.m. de un compromiso en firme de 100 millones de u.m., el nivel inferior de 20 millones de u.m. de un bono a tasa fija de 100 millones de u.m. o el nivel más alto de 30 millones de u.m. de un importe total de 100 millones de u.m. de deuda a tasa fija que puede pagarse por anticipado al valor razonable (el importe nominal definido es 100 millones de u.m.).

B6.3.19 Si se designa un componente de nivel en una cobertura del valor razonable, una entidad lo especificará a partir de un importe nominal definido. Para cumplir con los requerimientos fijados para las coberturas del valor

4 En esta Norma, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.) y en unidades de moneda extranjera (u.m.e).

razonable, una entidad medirá nuevamente la partida cubierta por cambios en el valor razonable (es decir, medirá nuevamente la partida por cambios en el valor razonable atribuibles al riesgo cubierto). El ajuste de cobertura del valor razonable debe reconocerse en el resultado del periodo antes de que la partida se dé de baja en cuentas. Por consiguiente, es necesario hacer un seguimiento de la partida a la cual hace referencia el ajuste de cobertura del valor razonable. Para un componente de nivel en una cobertura del valor razonable, esto requiere que una entidad siga el importe nominal a partir del cual está definido. Por ejemplo, en el párrafo B6.3.18(d), debe rastrearse el importe nominal total definido de 100 millones de u.m. para seguir el nivel inferior de 20 millones de u.m. o el nivel superior de 30 millones de u.m.

B6.3.20 Un componente de nivel que incluye una opción de pago por anticipado no es elegible para ser designada como una partida de cobertura en una cobertura del valor razonable si el valor razonable de la opción pagable por anticipado se ve afectado por cambios en el riesgo cubierto, a menos que el nivel designado incluya el efecto relacionado con la opción pagable por anticipado al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta.

Relación entre componentes y los flujos de efectivo totales de una partida

B6.3.21 Si un componente de los flujos de efectivo de una partida financiera o no financiera se designa como partida cubierta, el componente debe ser menor, o igual, que los flujos de efectivo totales de la partida completa. Sin embargo, todos los flujos de efectivo de la partida completa pueden designarse como la partida cubierta y ser cubiertos solo para un riesgo concreto (por ejemplo, solo para los cambios que son atribuibles a cambios en la LIBOR o un precio de materia prima cotizada de referencia).

B6.3.22 Por ejemplo, en el caso de un pasivo financiero cuya tasa de interés efectiva está por debajo de la LIBOR, una entidad no puede designar:

(a) un componente del pasivo igual al interés de la LIBOR (más el importe principal en el caso de una cobertura del valor razonable); y

(b) un componente residual negativo.

B6.3.23 Sin embargo, en el caso de un pasivo financiero a tasa fija cuya tasa de interés efectiva sea (por ejemplo) de 100 puntos básicos por debajo de la LIBOR, una entidad puede designar como partida cubierta el cambio en el valor del pasivo completo (es decir, el principal más los intereses de la LIBOR menos 100 puntos básicos) que es atribuible a cambios en la LIBOR. Si se cubre un instrumento financiero a tasa de interés fija algún tiempo después del momento en que se originó, y las tasas de interés han cambiado desde entonces, la entidad puede designar un componente de riesgo igual a una tasa de referencia que sea mayor que la tasa contractual pagada por la partida. La entidad podría hacer esto siempre que la tasa de referencia sea menor que la tasa de interés efectiva calculada bajo el supuesto de que la entidad haya comprado el instrumento el día en que lo designa como partida cubierta. Por ejemplo, supóngase que la entidad origina un activo financiero a tasa fija por 100 u.m., que tiene una tasa de interés efectiva del 6 por ciento, en un momento en que la LIBOR está en el 4 por ciento. Comienza a cubrir ese activo algún tiempo después, cuando la LIBOR ha crecido hasta el 8 por ciento y el valor razonable del instrumento ha descendido hasta 90 u.m. La entidad calcula que si hubiere comprado el activo en la fecha en que por primera vez designa como partida cubierta al riesgo de tasa de interés LIBOR relacionado, el rendimiento efectivo del activo basado en su valor razonable, en ese momento, de 90 u.m. habría sido del 9,5 por ciento. Puesto que la LIBOR es menor que este rendimiento efectivo, la entidad puede designar un componente de la LIBOR del 8 por ciento, que comprende, por una parte, los flujos de efectivo de intereses contractuales, y por otra parte la diferencia entre el valor razonable actual (es decir, 90 u.m.) y el importe a reembolsar al vencimiento (es decir, 100 u.m.).

B6.3.24 Si un pasivo financiero a tasa variable soporta intereses de (por ejemplo) la LIBOR a tres meses menos 20 puntos básico (cuando el mínimo está en cero puntos básicos), una entidad puede designar como la partida cubierta el cambio en los flujos de efectivo del pasivo en su totalidad (es decir la LIBOR a tres meses menos 20 puntos básicos—incluyendo el mínimo) que es atribuible a cambios en la LIBOR. Por ello, en la medida en que la curva a término de la LIBOR a tres meses para el resto de la vida de ese pasivo no caiga por debajo de los 20 puntos básicos, la partida cubierta tiene la misma variabilidad de flujos de efectivo que un pasivo que devenga un interés a la LIBOR a tres meses con diferencial cero o positivo. Sin embargo, si la curva a término de la LIBOR a tres meses para el resto de la vida de ese pasivo (o una parte) cae por debajo de los 20 puntos básicos, la partida cubierta tiene menor variabilidad de flujos de efectivo que un pasivo que soporta un interés a la LIBOR a tres meses con diferencial cero o positivo.

B6.3.25 Un ejemplo similar de una partida no financiera es un tipo específico de petróleo crudo de un campo concreto de petróleo cuyo precio se determina utilizando el petróleo crudo de referencia correspondiente. Si una entidad vende ese petróleo crudo de acuerdo con un contrato que utiliza una fórmula de determinación del precio contractual que establece el precio por barril al precio del petróleo crudo de referencia menos 10 u.m. con un mínimo de 15 u.m., la entidad puede designar como partida cubierta la variabilidad completa de flujos de efectivo bajo el contrato de ventas que es atribuible al cambio en el precio del petróleo crudo de referencia. Sin embargo,

la entidad no puede designar un componente que sea igual al cambio completo en el precio de petróleo crudo de referencia. Por ello, en la medida en que el precio a término (para cada entrega) no caiga por debajo de 25 u.m., la partida cubierta tiene la misma variabilidad de flujos de efectivo que una venta de petróleo crudo al precio del petróleo crudo de referencia (o con un diferencial positivo). Sin embargo, si el precio a término para cualquier entrega cae por debajo de 25 u.m., la partida cubierta tiene una menor variabilidad de flujos de efectivo que una venta de petróleo crudo al precio de referencia (o con un diferencial positivo).

Criterios determinantes para usar contabilidad de coberturas (Sección 6.4)

Eficacia de la cobertura

B6.4.1 La eficacia de la cobertura es la medida en que los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo del instrumento de cobertura compensa los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta (por ejemplo, cuando la partida cubierta es un componente de riesgo, el cambio correspondiente en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una partida es el atribuible al riesgo cubierto). La ineficacia de cobertura es la medida en que los cambios en el valor razonable o flujos de efectivo del instrumento de cobertura son mayores o menores que los de la partida cubierta.

B6.4.2 Al designar una relación de cobertura y sobre la base del negocio en marcha, una entidad analizará las fuentes de la ineficacia de cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura durante su periodo. Este análisis (incluyendo las actualizaciones de acuerdo con el párrafo B6.5.21 que surgen del reequilibrio de la relación de cobertura) es la base para la evaluación de la entidad acerca del cumplimiento de los requerimientos de eficacia de la cobertura.

B6.4.3 Para evitar dudas, los efectos de la sustitución de la contraparte original por una contraparte compensadora y la realización de los cambios asociados tal como se describe en el párrafo 6.5.6 se reflejarán en la medición del instrumento de cobertura y, por ello, en la evaluación de la eficacia de la cobertura y la medición de ésta.

Relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura

B6.4.4 El requerimiento de que exista una relación económica significa que el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen valores que se mueven, generalmente, en la dirección opuesta debido al mismo riesgo, que es el riesgo cubierto. Por ello, debe haber una expectativa de que el valor del instrumento de cobertura y el valor de la partida cubierta cambiará de forma sistemática en respuesta a movimientos en el mismo subyacente o subyacentes que están económicamente relacionados de tal forma que responden de forma similar al riesgo que está siendo cubierto (por ejemplo, el petróleo crudo Brent y WTI).

B6.4.5 Si los subyacentes no son los mismos pero están relacionados económicamente, puede haber situaciones en las que los valores del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se muevan en la misma dirección, por ejemplo, porque el diferencial del precio entre los dos subyacentes relacionados cambia mientras que los subyacentes en sí mismos no se muevan de forma significativa. Ello aún es congruente con una relación económica entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta si los valores del instrumento de cobertura y de la partida cubierta aún se espera que normalmente se muevan en dirección opuesta cuando se muevan los subyacentes.

B6.4.6 La evaluación de si existe una relación económica incluye un análisis del comportamiento posible de la relación de cobertura durante su duración para establecer si puede esperarse que esta relación cumpla el objetivo de gestión de riesgos. La mera existencia de una correlación estadística entre dos variables no apoya una conclusión válida de que existe una relación económica.

El efecto del riesgo crediticio

B6.4.7 Puesto que el modelo de contabilidad de coberturas se basa en la idea general de compensación entre ganancias y pérdidas del instrumento de cobertura y la partida cubierta, la eficacia de la cobertura se determina no solo por la relación económica entre esas partidas (es decir, los cambios en sus subyacentes) sino también por el efecto del riesgo crediticio sobre el valor del instrumento de cobertura y la partida cubierta. El efecto del riesgo crediticio significa que incluso si existe una relación económica entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta, el nivel de compensación puede convertirse en errática. Esto puede dar lugar a un cambio en el riesgo de crédito del instrumento de cobertura o de la partida cubierta que sea de tal magnitud que el riesgo de crédito predomine sobre el valor de los cambios que procedan de la relación económica (es decir, el efecto de los cambios en los subyacentes). Un nivel de magnitud que dé lugar al predominio es uno que daría lugar a la pérdida (o ganancia) procedente del riesgo crediticio frustrando el efecto de los cambios en los subyacentes sobre el valor del instrumento de cobertura o la partida cubierta, incluso si dichos cambios fueran significativos. Por el contrario, si durante un periodo concreto existen pocos cambios en los subyacentes, el hecho de que

incluso cambios pequeños relacionados con el riesgo crediticio en el valor del instrumento de cobertura o la partida cubierta puedan afectar al valor más que los subyacentes no crea predominio.

B6.4.8 Un ejemplo de riesgo crediticio que predomina sobre una relación de cobertura es cuando una entidad cubre una exposición al riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un derivado sin garantía colateral. Si la contraparte de ese derivado experimenta un deterioro grave en su posición de crédito, el efecto de los cambios en la posición de crédito de la contraparte podría ser mayor que el efecto de los cambios en el precio de la materia prima cotizada sobre el valor razonable del instrumento de cobertura, mientras que los cambios en el valor razonable de la partida cubierta dependerán en gran medida de los cambios en el precio de la materia prima cotizada.

Razón de cobertura

B6.4.9 De acuerdo con los requerimientos de la eficacia de cobertura, la razón de cobertura de la relación de cobertura debe ser la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y de la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Por ello, si una entidad cubre menos del 100 por ciento de la exposición sobre una partida, tal como el 85 por ciento, designará la relación de cobertura utilizando la razón de cobertura que sea la misma que procede del 85 por ciento de la exposición y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir ese 85 por ciento. De forma análoga si, por ejemplo, una entidad cubre una exposición utilizando un importe nominal de 40 unidades de un instrumento financiero, designará la relación de cobertura utilizando una razón de cobertura que sea la misma que procede de esa cantidad de 40 unidades (es decir, la entidad no debe utilizar una razón de cobertura basada en una cantidad mayor de unidades que puede mantener en total o una cantidad menor de unidades) y la cantidad de partida cubierta que cubre realmente con esas 40 unidades.

B6.4.10 Sin embargo, la designación de la relación de cobertura utilizando la misma razón de cobertura que la procedente de las cantidades de la partida cubierta y del instrumento de cobertura que la entidad utiliza realmente no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía, a su vez, ineficacia de cobertura (independientemente de si se reconoce o no) que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Por ello, a efectos de la designación de una relación de cobertura, una entidad debe ajustar la razón de cobertura que proceda de cantidades de partida cubierta y el instrumento de cobertura que la entidad usa realmente si es necesario para evitar este desequilibrio.

B6.4.11 Ejemplos de consideraciones relevantes en la evaluación de si un resultado de contabilización es incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas son:

(a) si la razón de cobertura pretendida se establece para evitar el reconocimiento de una ineficacia de cobertura para coberturas de flujos de efectivo, o para lograr ajustes de cobertura del valor razonable para más partidas cubiertas con el objetivo de incrementar el uso de la contabilidad del valor razonable, pero sin compensar los cambios del valor razonable del instrumento de cobertura; y

(b) si existe una razón comercial para las ponderaciones concretas de la partida cubierta y el instrumento de cobertura, aun cuando eso cree ineficacia de cobertura. Por ejemplo, una entidad constituye y designa una cantidad de instrumento de cobertura que no es la cantidad que determinó como la mejor cobertura de la partida cubierta porque el volumen estándar de los instrumentos de cobertura no le permite constituir esa cantidad exacta de instrumento de cobertura (una "cuestión de tamaño del lote"). Un ejemplo es una entidad que cubre 100 toneladas de compras de café con contratos de futuros de café estándar que tienen un tamaño de contrato de 37.500 lbs (libras). La entidad podría solo utilizar cinco o seis contratos (equivalente a 85,0 y 102,1 toneladas respectivamente) para cubrir el volumen de compra de 100 toneladas. En ese caso, la entidad designa la relación de cobertura utilizando la razón de cobertura que procede del número de contratos de futuros de café que realmente usa, porque la ineficacia de la cobertura que procede de la asimetría en las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura no darían lugar a un resultado de contabilización que sea incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas.

Frecuencia de evaluación si se cumplen los requerimientos de eficacia de la cobertura

B6.4.12 Una entidad evaluará al inicio de la relación de cobertura, y sobre una base de negocio en marcha, si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura. Como mínimo, una entidad realizará la evaluación de negocio en marcha en cada fecha de presentación o en el momento de un cambio significativo en las circunstancias que afectan a los requerimientos de la eficacia de la cobertura, la que tenga lugar primero. La evaluación se relaciona con las expectativas sobre la eficacia de la cobertura y es, por ello, solo con vistas al futuro.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Métodos de evaluación de si se cumplen los requerimientos de eficacia de la cobertura

B6.4.13 Esta Norma no especifica un método para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura. Sin embargo, una entidad utilizará un método que capte las características relevantes de la relación de cobertura incluyendo las fuentes de ineficacia de la cobertura. Dependiendo de esos factores, el método puede ser una evaluación cuantitativa o cualitativa.

B6.4.14 Por ejemplo, cuando las condiciones fundamentales (tales como el importe nominal, vencimiento y subyacente) del instrumento de cobertura y la partida cubierta coinciden o están estrechamente alineadas, puede ser posible para una entidad concluir, sobre la base de una evaluación cualitativa de dichas condiciones fundamentales, que el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen valores que se moverán generalmente, en dirección opuesta debido al mismo riesgo y, por ello, que existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6).

B6.4.15 El hecho de que un derivado tenga un precio favorable o desfavorable cuando se designa como un instrumento de cobertura, no significa por sí mismo que sea inapropiada una evaluación cualitativa. Depende de las circunstancias si la ineficacia de la cobertura que surge de ese hecho podría tener una magnitud que una evaluación cualitativa no capturase adecuadamente.

B6.4.16 Por el contrario, si las condiciones fundamentales del instrumento de cobertura y la partida cubierta no están estrechamente alineadas, hay un incremento en el nivel de incertidumbre sobre la magnitud de la compensación. Por consiguiente, la eficacia de la cobertura a lo largo de la duración de la relación de cobertura es más difícil de predecir. En esta situación puede ser solo posible para una entidad concluir sobre la base de una evaluación cuantitativa que existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6). En algunas situaciones una evaluación cuantitativa puede ser necesaria también para evaluar si la razón de cobertura utilizada para la designación de la relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura (véanse los párrafos B6.4.9 a B6.4.11). Una entidad puede utilizar el mismo método u otros diferentes para esos dos propósitos.

B6.4.17 Si existen cambios en las circunstancias que afectan a la eficacia de la cobertura, una entidad puede tener que cambiar el método para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de la eficacia de cobertura para asegurar que las características relevantes de la relación de cobertura, incluyendo las fuentes de ineficacia de la cobertura, se captan todavía.

B6.4.18 La gestión de riesgos de una entidad es la fuente principal de información para realizar la evaluación de si una relación de cobertura cumple los requerimientos de la eficacia de la cobertura. Esto significa que la información de la gerencia (o análisis) utilizada para propósitos de toma de decisiones puede ser utilizada como base para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura.

B6.4.19 La documentación de una entidad de la relación de cobertura incluye la forma en que evaluará los requerimientos de eficacia de la cobertura, incluyendo el método o métodos utilizados. La documentación de la relación de cobertura se actualizará por cualquier cambio en los métodos (véase el párrafo B6.4.17).

Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos establecidos (Sección 6.5)

B6.5.1 Un ejemplo de cobertura del valor razonable es una cobertura de exposición a los cambios en el valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija, surgida de cambios en las tasas de interés. Dicha cobertura puede ser contratada por el emisor o por el tenedor.

B6.5.2 El propósito de una cobertura de flujos de efectivo es diferir la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura al periodo o periodos en los que los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado. Un ejemplo de cobertura de flujos de efectivo es la utilización de una permuta financiera para cambiar deuda a tasa variable (tanto si está medida al costo amortizado como al valor razonable) por deuda a tasa fija (es decir, la cobertura de una transacción futura donde los flujos de efectivo futuros a cubrir son los pagos futuros por intereses). Por el contrario, una compra prevista de un instrumento de patrimonio que, una vez adquirido, se contabilizará al valor razonable con cambios en resultados, es un ejemplo de una partida que no puede ser la partida cubierta en una cobertura de flujos de efectivo, porque cualquier ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se difiriera no podría reclasificarse apropiadamente al resultado del periodo durante un periodo en el cual se lograría compensar. Por la misma razón, una compra prevista de un instrumento de patrimonio que, una vez adquirido se contabilizará a valor razonable con cambios en el valor razonable presentados en otro resultado integral tampoco puede ser la partida cubierta en una cobertura de flujo de efectivo.

B6.5.3 Una cobertura de un compromiso en firme (por ejemplo, una cobertura del cambio en el precio del combustible relativo a un compromiso contractual no reconocido por una empresa eléctrica para comprar combustible a un precio fijo) es una cobertura de una exposición a cambios en el valor razonable. Como consecuencia, dicha

cobertura es una cobertura del valor razonable. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 6.5.4, una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada alternativamente como una cobertura de flujos de efectivo.

Medición de la ineficacia de la cobertura

B6.5.4 Al medir la ineficacia de la cobertura, una entidad considerará el valor temporal del dinero. Por consiguiente, la entidad determinará el valor de la partida cubierta sobre una base del valor actual y, por ello, el cambio en el valor de la partida cubierta también incluye el efecto del valor temporal del dinero.

B6.5.5 Para calcular el cambio en el valor de la partida cubierta a efectos de medir la ineficacia de la cobertura, una entidad puede utilizar un derivado que tenga condiciones que coincidan con las condiciones fundamentales de la partida cubierta (esto se conoce habitualmente como "derivado hipotético"), y, por ejemplo, para una cobertura de una transacción prevista, se calibraría utilizando el nivel del precio (o tasa) cubierta. Por ejemplo, si la cobertura era para un riesgo bilateral en el nivel de mercado actual, el derivado hipotético representaría un contrato a término hipotético que se ajusta al valor de cero en el momento de la designación de la relación de cobertura. Si la cobertura era, por ejemplo, para un riesgo unilateral, el derivado hipotético representaría el valor intrínseco de una opción hipotética que en el momento de la designación de la relación de cobertura es favorable si el nivel del precio cubierto es el nivel de mercado actual, o desfavorable si el nivel del precio cubierto está por encima (o, para una cobertura de una posición a largo, por debajo) del nivel de mercado actual. El uso de un derivado hipotético es una forma posible de calcular el cambio en el valor de la partida cubierta. El derivado hipotético reproduce la partida cubierta y, por ello, da lugar al mismo resultado que si ese cambio en el valor fuera determinado mediante un enfoque diferente. Por ello, el uso de un "derivado hipotético" no es un método en sí mismo, sino un recurso matemático que puede utilizarse únicamente para calcular el valor de la partida cubierta. Por consiguiente, un "derivado hipotético" no puede utilizarse para incluir características en el valor de la partida cubierta que solo existen en el instrumento de cobertura (pero no en la partida cubierta). Un ejemplo es la deuda denominada en una moneda extranjera (independientemente de si es deuda a tasa fija o variable). Al utilizar un derivado hipotético para calcular el cambio en el valor de esta deuda o el valor actual del cambio acumulado en sus flujos de efectivo, el derivado hipotético no puede simplemente imputar un cargo por cambio de diferentes monedas aun cuando los derivados reales bajo cuyas monedas distintas se intercambian puedan incluir este cargo (por ejemplo, permutas financieras de tasa de interés de diferentes tipos de monedas).

B6.5.6 El cambio en el valor de la partida cubierta determinado utilizando un derivado hipotético puede también usarse a efectos de evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura.

Reequilibrio de la relación de cobertura y cambios en la razón de cobertura

B6.5.7 El reequilibrio hace referencia a los ajustes realizados en las cantidades designadas de la partida cubierta o del instrumento de cobertura de una relación de cobertura ya existente a efectos de mantener la razón de cobertura que cumpla con los requerimientos de la eficacia de la cobertura. Los cambios en las cantidades designadas de una partida cubierta o de un instrumento de cobertura para un propósito diferente no constituyen un reequilibrio a efectos de esta Norma.

B6.5.8 El reequilibrio se contabiliza como una continuación de la relación de cobertura de acuerdo con los párrafos B6.5.9 a B6.5.21. En el momento del reequilibrio, la ineficacia de cobertura de la relación de cobertura se determina y reconoce de forma inmediata antes de ajustar la relación de cobertura.

B6.5.9 El ajuste de la razón de cobertura permite que una entidad responda a cambios en la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta que surge de sus subyacentes o variables de riesgo. Por ejemplo, una relación de cobertura en la cual el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen subyacentes diferentes pero relacionados cambia en respuesta a un cambio en la relación entre dichos dos subyacentes (por ejemplo, índices, tasas o precios de referencia distintos pero relacionados). Por ello, el reequilibrio permite la continuación de una relación de cobertura en situaciones en las cuales la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambia de un modo que puede compensarse mediante el ajuste de la razón de cobertura.

B6.5.10 Por ejemplo, una entidad cubre una exposición a la Moneda Extranjera A utilizando una moneda derivada que vincula las referencias de la Moneda Extranjera B y de la Moneda Extranjera A (es decir, la tasa de cambio se mantiene dentro de una banda o en una tasa de cambio establecida por un banco central u otra autoridad). Si se cambiase la tasa de cambio entre la Moneda Extranjera A y la Moneda Extranjera B (es decir, se estableciese una nueva banda o tasa), el reequilibrio de la relación de cobertura para reflejar la tasa de cambio nueva aseguraría que la relación de cobertura continuaría cumpliendo el requerimiento de eficacia de la cobertura para la razón de cobertura en las nuevas circunstancias. Por el contrario, si hubiera un incumplimiento en el derivado de moneda extranjera, el cambio de la razón de cobertura podría no asegurar que la relación de cobertura continuaría cumpliendo dicho requerimiento de eficacia de la cobertura. Por ello, el reequilibrio no facilita la continuación de una relación de cobertura en situaciones en las cuales la relación entre el instrumento

de cobertura y la partida cubierta cambia de un modo que no puede compensarse mediante el ajuste de la razón de cobertura.

B6.5.11 No todo cambio en el alcance de la compensación entre los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura y el valor razonable o flujos de efectivo de la partida cubierta constituye un cambio en la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta. Una entidad analizará las fuentes de la ineficacia de cobertura que se espera que afecte a la relación de cobertura durante su duración y evaluará si los cambios en el alcance de la compensación son:

(a) fluctuaciones sobre la razón de cobertura, que se mantiene válida (es decir, continúa reflejando apropiadamente la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta); o

(b) una indicación de que la razón de cobertura ha dejado de reflejar apropiadamente la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta.

Una entidad realizará esta evaluación contra el requerimiento de eficacia de la cobertura para la razón de cobertura, es decir para asegurar que la relación de cobertura no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía ineficacia de cobertura (independientemente de si se reconoce o no). que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Por ello, esta evaluación requiere juicio profesional.

B6.5.12 La fluctuación alrededor de una razón de cobertura constante (y, por ello, de la ineficacia de la cobertura relacionada) no puede reducirse ajustando la razón de cobertura en respuesta a cada resultado concreto. Por ello, en estas circunstancias, el cambio en el alcance de la compensación es una cuestión de medición y reconocimiento de la ineficacia de la cobertura, pero no requiere reequilibrio.

B6.5.13 Por el contrario, si cambios en el alcance de la compensación indican que la fluctuación es alrededor de una razón de cobertura que es diferente de la razón de cobertura que se usa actualmente para esa relación de cobertura, o que existe una tendencia que aleja de la razón de cobertura, la ineficacia de cobertura puede reducirse ajustando la razón de cobertura, mientras que mantener la razón de cobertura produciría de forma creciente una ineficacia de la cobertura. Por ello, en estas circunstancias, una entidad debe evaluar si la relación de cobertura refleja un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a una contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Si se ajusta la razón de cobertura, también afecta a la medición y reconocimiento de la ineficacia de cobertura porque, en el momento del reequilibrio, la ineficacia de cobertura de la relación de cobertura debe determinarse y reconocerse de forma inmediata antes de ajustar la relación de cobertura de acuerdo con el párrafo B6.5.8.

B6.5.14 El reequilibrio significa que, a efectos de la contabilidad de coberturas, después del comienzo de una relación de cobertura una entidad ajustará las cantidades del instrumento de cobertura o la partida cubierta en respuesta a cambios en las circunstancias que afecten a la razón de cobertura de esa relación de cobertura. Habitualmente, ese ajuste debería reflejar ajustes en las cantidades del instrumento de cobertura y la partida cubierta que se utiliza actualmente. Sin embargo, una entidad debe ajustar la razón de cobertura que proceda de las cantidades de la partida cubierta o del instrumento de cobertura que se utilice actualmente si:

(a) la razón de cobertura que procede de cambios en las cantidades del instrumento de cobertura o de la partida cubierta que la entidad utiliza realmente reflejara un desequilibrio que creara ineficacia de cobertura que podría dar lugar a un resultado de contabilización que fuera incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas; o

(b) una entidad mantuviera cantidades del instrumento de cobertura y la partida cubierta que utiliza realmente, dando lugar una razón de cobertura que, en circunstancias nuevas, reflejara un desequilibrio que creara ineficacia de cobertura que podría dar lugar a un resultado de contabilización que fuera incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas (es decir, no debe crear un desequilibrio omitiendo el ajuste de la razón de cobertura).

B6.5.15 El reequilibrio no se aplica si ha cambiado el objetivo de gestión de riesgos para una relación de cobertura. En su lugar, la contabilidad de coberturas para esa relación de cobertura se discontinuará (sin perjuicio de que una entidad pueda designar una relación de cobertura nueva que involucre al instrumento de cobertura o partida cubierta de la relación de cobertura anterior tal como se describe en el párrafo B6.5.28).

B6.5.16 Si una relación de cobertura se reequilibra, el ajuste a la razón de cobertura puede verse afectado de distintas formas:

(a) la ponderación de la partida cubierta puede incrementarse (lo cual al mismo tiempo reduce la ponderación del instrumento de cobertura) mediante:

(i) el incremento del volumen de la partida cubierta; o

(ii) la disminución del volumen del instrumento de cobertura.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) la ponderación del instrumento de cobertura puede incrementarse (lo cual al mismo tiempo reduce la ponderación de la partida cubierta) mediante:

(i) el incremento del volumen del instrumento de cobertura; o

(ii) la disminución del volumen de la partida cubierta.

Los cambios en el volumen hacen referencia a las cantidades que son parte de la relación de cobertura. Por ello, las disminuciones en los volúmenes no significan necesariamente que las partidas o transacciones dejen de existir, o dejen de esperarse que tengan lugar, sino que no forman parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, la disminución del volumen del instrumento de cobertura puede dar lugar a que la entidad mantenga un derivado, pero solo parte de éste puede mantener un instrumento de cobertura de la relación de cobertura. Esto podría ocurrir si el reequilibrio pudiera efectuarse solo mediante la reducción del volumen del instrumento de cobertura en la relación de cobertura, pero con la entidad manteniendo el volumen que no se necesita más. En ese caso, la parte no designada del derivado se contabilizaría al valor razonable con cambios en resultados (a menos que fuera designado como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura diferente).

B6.5.17 El ajuste de la razón de cobertura mediante el incremento del volumen de la partida cubierta no afecta a la forma en que se miden los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura. La medición de los cambios en el valor de la partida cubierta relacionada con el volumen designado con anterioridad también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha reequilibrio, los cambios en el valor de la partida cubierta también incluyen el cambio en el valor del volumen adicional de la partida cubierta. Estos cambios se miden comenzando desde la fecha del reequilibrio y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual fue designada la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubría un volumen de 100 toneladas de una materia prima cotizada a un precio a término de 80 u.m. (el precio a término al comienzo de la relación de cobertura) y añadió un volumen de 10 toneladas en el momento del reequilibrio cuando el precio a término era de 90 u.m., la partida cubierta después del reequilibrio comprendería dos niveles: 100 toneladas cubiertas en 80 u.m. y 10 toneladas cubiertas en 90 u.m.

B6.5.18 El ajuste de la razón de cobertura mediante la disminución del volumen del instrumento de cobertura no afecta a la forma en que se miden los cambios en el valor razonable de la partida cubierta. La medición de los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura relacionado con el volumen que continúa siendo designado también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha del reequilibrio, el volumen por el cual se disminuyó el instrumento de cobertura deja de ser parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad cubría originalmente el riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un volumen derivado de 100 toneladas como el instrumento de cobertura y reduce ese volumen en 10 toneladas en el momento del reequilibrio, permanecería un importe nominal de 90 toneladas del volumen del instrumento de cobertura [véase el párrafo B6.5.16 sobre las consecuencias para el volumen derivado (es decir, 10 toneladas) que dejan de ser parte de la relación de cobertura].

B6.5.19 El ajuste de la razón de cobertura mediante el incremento del volumen del instrumento de cobertura no afecta a la forma en que se miden los cambios en el valor razonable de la partida cubierta. La medición de los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura relacionado con el volumen designado con anterioridad también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha reequilibrio, los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura también incluyen los cambios en el valor del volumen adicional del instrumento de cobertura. Estos cambios se miden comenzando desde la fecha del reequilibrio y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual fue designada la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubría el riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un volumen derivado de 100 toneladas como el instrumento de cobertura y añadió un volumen de 10 toneladas en el momento del reequilibrio, el instrumento de cobertura después del reequilibrio comprendería un volumen de derivado total de 110 toneladas. El cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura es el cambio total en el valor razonable de los derivados que forman el volumen total de 110 toneladas. Estos derivados podrían tener (y probablemente tendrían) condiciones fundamentales diferentes, tales como sus tasas a término, porque se realizaron en momentos de tiempo distintos (incluyendo la posibilidad de designar derivados en relaciones de cobertura después de su reconocimiento inicial).

B6.5.20 El ajuste de la razón de cobertura mediante la disminución del volumen de la partida cubierta no afecta a forma en que se miden los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura. La medición de los cambios en el valor de la partida cubierta relacionada con el volumen que continúa siendo designado también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha del reequilibrio, el volumen por el cual se disminuyó la partida cubierta deja de ser parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubrió un volumen de 10 toneladas de una materia prima cotizada en un precio a término de 80 u.m. y reduce ese volumen en 10 toneladas en el momento del reequilibrio, la partida cubierta después del reequilibrio sería de 90 toneladas en 80 u.m. Las 10 toneladas de la partida cubierta que dejan de ser parte de la relación de cobertura se contabilizarían de acuerdo con los requerimientos de discontinuación de la contabilidad de coberturas (véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7 y B6.5.22 a B6.5.28).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B6.5.21 Al reequilibrar una relación de cobertura, una entidad actualizará su análisis de las fuentes de ineficacia de la cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura a lo largo de su duración (restante) (véase el párrafo B6.4.2). La documentación de la relación de cobertura se actualizará en consecuencia.

Discontinuación de la contabilidad de coberturas

B6.5.22 La discontinuación de la contabilidad de coberturas se aplica de forma prospectiva desde la fecha en que dejan de cumplirse los criterios requeridos.

B6.5.23 Una entidad no eliminará la designación y, de ese modo, discontinuará una relación de cobertura que:

(a) todavía cumpla el objetivo de gestión de riesgos sobre la base de que cumple los requisitos de la contabilidad de coberturas (es decir, todavía persigue ese objetivo de gestión de riesgos); y

(b) continúa cumpliendo todos los criterios requeridos (después de tener en cuenta cualquier reequilibrio de la relación de cobertura, si procede).

B6.5.24 A efectos de esta Norma, una estrategia de gestión de riesgos de una entidad se distingue de sus objetivos de gestión de riesgos. La estrategia de gestión de riesgos se establece al nivel más alto al cual una entidad determina la forma en que gestiona su riesgo. Las estrategias de gestión de riesgos habitualmente identifican los riesgos a los que la entidad está expuesta y establece la forma en que la entidad responde a ellos. Una estrategia de gestión de riesgos está habitualmente en vigor por un periodo largo y puede incluir alguna flexibilidad para reaccionar a cambios en la circunstancias de ocurran mientras la estrategia está en vigor (por ejemplo, tasa de interés diferente o niveles de precios de materias primas cotizadas que dan lugar a una amplitud diferente de la cobertura). Esto se establece normalmente en un documento general que cae en cascada a través de una entidad mediante políticas que contienen guías más específicas. Por el contrario, el objetivo de gestión de riesgos para una relación de cobertura se aplica al nivel de una relación de cobertura concreta. Éste relaciona la forma en que un instrumento de cobertura concreto que ha sido designado se utiliza para cubrir la exposición concreta que ha sido designada como partida cubierta. Por ello, una estrategia de gestión de riesgos puede involucrar numerosas relaciones de cobertura distintas cuyos objetivos de gestión de riesgos se relacionen con la ejecución de la estrategia global de gestión de riesgos. Por ejemplo:

(a) Una entidad tiene una estrategia de gestionar su exposición a la tasa de interés en la financiación por deuda que establece rangos para toda la entidad para la combinación entre financiación a tasa fija y variable. La estrategia es mantener entre el 20 y el 40 por ciento de la deuda a tasa fija. La entidad decide, cada cierto tiempo, la forma en que ejecuta esta estrategia (es decir, su posición entre el 20 y el 40 por ciento de exposición al interés de tasa fija) dependiendo del nivel de tasas de interés. Si las tasas de interés son bajas la entidad fija el interés para más deuda que cuando las tasas de interés están altas. La deuda de la entidad es de 100 u.m. a tasa variable de las cuales 30 u.m. se permutan a tasa fija. La entidad se aprovecha de las tasas de interés bajas para emitir 50 u.m. adicionales de deuda para financiar una inversión importante, mediante la emisión de bonos a tasa fija. A la luz de las tasas de interés bajas, la entidad decide establecer su exposición a la tasa de interés fija en el 40 por ciento de la deuda total mediante la reducción de 20 u.m. en la medida en que cubría anteriormente su exposición a la tasa variable, dando lugar a una exposición a la tasa fija de 60 u.m. En esta situación la estrategia de gestión de riesgos misma se mantiene sin cambios. Sin embargo, por el contrario la ejecución de la entidad de esa estrategia ha cambiado y esto significa que, para las 20 u.m. de exposición a la tasa variable que era anteriormente cubierta, el objetivo de gestión de riesgo ha cambiado (es decir, en el nivel de relación de cobertura). Por consiguiente, en esta situación la contabilidad de cobertura debe discontinuarse para las 20 u.m. de la exposición a la tasa variable cubierta con anterioridad. Esto podría involucrar la reducción de la posición de la permuta financiera por un importe nominal de 20 u.m. pero, dependiendo de las circunstancias, una entidad puede mantener ese volumen de permuta y, por ejemplo, utilizarlo para la cobertura de una exposición diferente o puede pasar a formar parte de una cartera de negociación. Por el contrario, si una entidad, en su lugar, permutó una parte de su deuda a tasa fija nueva por una exposición a tasa variable, la contabilidad de coberturas habría continuado para su exposición a tasa variable anteriormente cubierta.

(b) Algunas exposiciones proceden de posiciones que cambian con frecuencia, por ejemplo, el riesgo de tasa de interés de una cartera abierta de instrumentos de deuda. La adición de instrumentos de deuda nuevos y la baja en cuentas de instrumentos de deuda cambia, de forma continua, esa exposición (es decir, esto es diferente que dejar simplemente una posición que vence). Este es un proceso dinámico en el cual la exposición y los instrumentos de cobertura utilizados para gestionarla no se mantienen iguales por mucho tiempo. Por consiguiente, una entidad con esta exposición ajusta con frecuencia los instrumentos de cobertura utilizados para gestionar el riesgo de tasa de interés como cambios de exposición. Por ejemplo, los instrumentos de deuda a los que les quedan 24 meses hasta el vencimiento se designan como la partida cubierta para el riesgo de tasa de interés para 24 meses. El mismo procedimiento se aplicará a otros bloques de tiempo o periodos de vencimiento. Después de

un corto periodo de tiempo, la entidad discontinúa todas, algunas o una parte de las relaciones de cobertura designadas con anterioridad para periodos de vencimiento y designa relaciones de cobertura nuevas para periodos de vencimiento sobre la base de su tamaño y los instrumentos de cobertura que existen en ese momento. La discontinuación de la contabilidad de coberturas en esta situación refleja que esas relaciones de cobertura se establecen de forma tal que la entidad busca un instrumento de cobertura nuevo y una partida cubierta nueva en lugar del instrumento de cobertura y la partida cubierta que estaban designadas con anterioridad. La estrategia de gestión de riesgos se mantiene igual, pero no existe objetivo de gestión de riesgos que continúe para las relaciones de cobertura designadas con anterioridad, que como tales dejan de existir. En esta situación, la discontinuación de la contabilidad de coberturas se aplica en la medida en que el objetivo de gestión de riesgos ha cambiado. Esto depende de la situación de una entidad y, por ejemplo, podría afectar a todas, o solo a algunas relaciones de cobertura de un periodo de vencimiento, o solo a una parte de una relación de cobertura.

(c) Una entidad tiene una estrategia de gestión de riesgos por medio de la cual gestiona el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de las ventas previstas y las cuentas por cobrar correspondientes. Dentro de esa estrategia la entidad gestiona el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera como una relación de cobertura concreta solo hasta el punto del reconocimiento de la cuenta por cobrar. A partir de entonces, la entidad deja de gestionar el riesgo de tasa de cambio sobre la base de esa relación de cobertura concreta. En su lugar, gestiona juntos el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar y derivados (que no están relacionados con las transacciones previstas que están todavía pendientes) denominados en la misma moneda extranjera. A efectos de contabilidad, esto opera como una cobertura "natural" porque las ganancias y pérdidas del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de todas las partidas se reconocen de forma inmediata en el resultado del periodo. Por consiguiente, a efectos de contabilización, si la relación de cobertura se designa para el periodo hasta la fecha de pago, debe discontinuarse cuando la cuenta por cobrar se reconoce, porque el objetivo de gestión del riesgo de la relación de cobertura original deja de aplicarse. El riesgo de moneda extranjera se gestiona ahora dentro de la misma estrategia, pero sobre diferente base. Por el contrario, si una entidad tenía un objetivo de gestión de riesgos diferente y gestionó el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera como una relación de cobertura continua de forma específica para ese importe de ventas previstas y para la cuenta por cobrar resultante hasta la fecha de liquidación, la contabilidad de coberturas continuaría hasta esa fecha.

B6.5.25 La discontinuación de la contabilidad de coberturas puede afectar:

(a) a una relación de cobertura en su totalidad; o

(b) a una parte de una relación de cobertura (lo cual significa que la contabilidad de coberturas continúa para la relación de cobertura restante).

B6.5.26 Una relación de cobertura se discontinúa en su totalidad cuando, como un todo, deja de cumplir los criterios requeridos. Por ejemplo:

(a) la relación de cobertura deja de cumplir el objetivo de gestión de riesgos sobre la base de que cumple los requisitos de la contabilidad de coberturas (es decir, deja de perseguir ese objetivo de gestión de riesgos);

(b) el instrumento, o instrumentos, de cobertura han sido vendidos o resueltos (en relación con el volumen total que fue parte de la relación de cobertura); o

(c) deja de existir una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura o el efecto del riesgo crediticio comienza a predominar sobre los cambios de valor que proceden de la relación económica.

B6.5.27 Una parte de la relación de cobertura se discontinúa (y la contabilidad de coberturas continúa para lo restante) cuando solo una parte de la relación de cobertura deja de cumplir los criterios requeridos. Por ejemplo:

(a) en el momento del reequilibrio de la relación de cobertura, la razón de cobertura puede ajustarse de forma que algo del volumen de la partida cubierta deje de ser parte de la relación de cobertura (véase el párrafo B6.5.520); por ello, la contabilidad de coberturas se discontinúa solo para el volumen de la partida cubierta que deja de ser parte de la relación de cobertura; o

(b) cuando la materialización de una parte del volumen de la partida cubierta que es una transacción prevista (o es un componente de ésta) deja de ser altamente probable, la contabilidad de coberturas se discontinúa solo para el volumen de la partida cubierta cuya materialización deja de ser altamente probable. Sin embargo, si una entidad tiene un historial de haber designado coberturas de transacciones previstas y haber determinado posteriormente que las transacciones previstas no se espera que tengan lugar, se cuestiona la capacidad de la entidad para predecir las transacciones previstas de forma exacta cuando realiza predicciones de transacciones similares. Esto afecta a la

evaluación de si transacciones previstas similares son altamente probables (véase el párrafo 6.3.3) y, por ello, si son elegibles como partidas cubiertas.

B6.5.28 Una entidad puede designar un relación de cobertura nueva que involucra el instrumento de cobertura o partida cubierta de una relación de cobertura anterior para la cual se discontinuó la contabilidad de coberturas (en parte o en su totalidad). Esto no constituye una continuación de una relación de cobertura, sino un nuevo comienzo. Por ejemplo:

(a) Un instrumento de cobertura experimenta un deterioro crediticio grave que la entidad sustituye con un instrumento de cobertura nuevo. Esto significa que la relación de cobertura original no ha conseguido el objetivo de gestión de riesgos y se discontinúa, por ello, en su totalidad. El instrumento de cobertura nuevo se designa como la cobertura de la misma exposición que era cubierta anteriormente y forma una relación de cobertura nueva. Por ello, los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta se miden comenzando en la fecha de designación de la relación de cobertura nueva, y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual se designó la relación de cobertura original.

(b) Una relación de cobertura se discontinúa antes del final de su duración. El instrumento de cobertura en que puede designarse la relación de cobertura como el instrumento de cobertura en otra relación de cobertura (por ejemplo, al ajustar la razón de cobertura en el momento del reequilibrio mediante el incremento del volumen del instrumento de cobertura o al designar una relación de cobertura nueva completa).

Contabilización del valor temporal de las opciones

B6.5.29 Una opción puede considerarse como relacionada con un periodo de tiempo porque su valor temporal representa un cargo para proporcionar protección para el tenedor de la opción a lo largo de un periodo de tiempo. Sin embargo, el aspecto relevante a efectos de evaluar si una opción cubre una transacción o una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo son las características de esa partida cubierta, incluyendo la forma y el momento en que afecta al resultado del periodo. Por ello, una entidad evaluará el tipo de partida cubierta [véase el párrafo 6.5.15(a)] sobre la base de la naturaleza de la partida cubierta (independientemente de si la relación de cobertura es una cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de valor razonable):

(a) el valor temporal de una opción se relaciona con una partida cubierta relacionada con una transacción, si la naturaleza de la partida cubierta es una transacción para la cual el valor temporal tiene el carácter de costos de esa transacción. Un ejemplo es cuando el valor temporal de una opción se relaciona con una partida cubierta que da lugar al reconocimiento de una partida cuya medición inicial incluye costos de transacción (por ejemplo, una entidad cubre una compra de materias primas cotizadas, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, contra el riesgo de precio de la materia prima cotizada e incluye los costos de transacción en la medición inicial del inventario). Como consecuencia de incluir el valor temporal de la opción en la medición inicial de la partida cubierta concreta, el valor temporal afecta al resultado del periodo al mismo tiempo que a la partida cubierta. De forma análoga, una entidad que cubre una venta de una materia prima cotizada, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, incluiría el valor temporal de la opción como parte del costo relativo a esa venta (por ello, el valor temporal se reconocería en el resultado del periodo en el mismo periodo que el ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta cubierta).

(b) El valor temporal de una opción relativa a una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, si la naturaleza de la partida cubierta es tal que el valor temporal tiene el carácter de costo para la obtención de protección contra un riesgo a lo largo de un periodo de tiempo concreto [pero la partida cubierta no da lugar a una transacción que involucra la idea de un costo de transacción de acuerdo con (a)]. Por ejemplo, si se cubre durante seis meses el inventario de una materia prima cotizada contra una disminución del valor razonable, utilizando una opción de materia prima cotizada con una vida correspondiente, el valor temporal de la opción se distribuiría al resultado del periodo (es decir, amortizada sobre una base sistemática y racional) a lo largo del periodo de seis meses. Otro ejemplo es una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero que se cubre por 18 meses utilizando una opción de cambio de moneda extranjera, la cual podría dar lugar a distribuir el valor temporal de la opción a lo largo del periodo de 18 meses.

B6.5.30 Las características de la partida cubierta, incluyendo la forma y momento en que la partida cubierta afecta al resultado del periodo, también afectan al periodo a lo largo del cual el valor temporal de una opción que cubre un partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se amortiza, lo cual es congruente con el periodo a lo largo del cual el valor intrínseco de la opción puede afectar al resultado del periodo de acuerdo con la contabilidad de coberturas. Por ejemplo, si una opción de tasa de interés (un límite máximo) se utiliza para proporcionar protección contra el incremento en los gastos por intereses de un bono a tasa variable, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza en el resultado del periodo a lo largo del mismo periodo durante el cual cualquier valor intrínseco del límite máximo afecta al resultado del periodo:

(a) si el límite máximo cubre incrementos en las tasas de interés para los tres primeros años de la vida total del bono a tasa variable de cinco años, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza a lo largo de los tres primeros años; o

(b) si el límite máximo es una opción inicial a plazo que cubre incrementos en las tasas de interés para los años segundo y tercero de la vida total del bono a tasa variable de cinco años, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza a lo largo de los años segundo y tercero.

B6.5.31 La contabilización del valor temporal de las opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 también se aplica a una combinación de una opción emitida y comprada (una siendo una opción de venta y otra siendo una opción de compra) que en la fecha de designación como un instrumento de cobertura tiene un valor temporal neto de cero (comúnmente denominado "un precio máximo y mínimo de ejercicio con un costo de cero"). En ese caso, una entidad reconocerá los cambios en el valor temporal en otro resultado integral, aun cuando el cambio acumulado en el valor temporal a lo largo del periodo total de la relación de cobertura sea cero. Por ello, si el valor temporal de la opción se relaciona con:

(a) Una partida cubierta relacionada con una transacción, el importe del valor temporal al final de la relación de cobertura que ajusta la partida cubierta o que se reclasifica al resultado del periodo [véase el párrafo 6.5.15(b)] sería cero.

(b) Una partida cubierta vinculada a un periodo de tiempo, el gasto por amortización relativo al valor temporal es cero.

B6.5.32 La contabilización del valor temporal de opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 se aplica solo en la medida en que el valor temporal se relaciona con la partida cubierta (valor temporal alineado). El valor temporal de una opción se relaciona con la partida cubierta, si las condiciones fundamentales de la opción (tales como el importe nominal, vida y subyacente) están alineadas con la partida cubierta. Por ello, si las condiciones fundamentales de la opción y la partida cubierta no están totalmente alineadas, una entidad determinará el valor temporal alineado, es decir, cuánto valor temporal incluido en la prima (valor temporal real) se relaciona con la partida cubierta (y, por ello, debe tratarse de acuerdo con el párrafo 6.5.15). Una entidad determinará el valor temporal alineado utilizando la valoración de la opción que tuviera las condiciones fundamentales que coinciden perfectamente con la partida cubierta.

B6.5.33 Si el valor temporal real y el valor temporal alineado difieren, una entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado del patrimonio de acuerdo con el párrafo 6.5.15, de la forma siguiente:

(a) Si al inicio de la relación de cobertura, el valor temporal real es mayor que el valor temporal alineado, la entidad:

(i) determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio sobre la base del valor temporal alineado; y

(ii) contabilizará las diferencias en los cambios en el valor razonable entre los dos valores en el tiempo en el resultado del periodo.

(b) Si al comienzo de la relación de cobertura, el valor temporal real es menor que el valor temporal alineado, la entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio por referencia al cambio acumulado en el valor razonable menor de:

(i) el valor temporal real; y

(ii) el valor temporal alineado.

Cualquier resto del cambio en el valor razonable de valor temporal real se reconocerá en el resultado del periodo.

Contabilización del elemento a término de los contratos a término y diferenciales de la tasa de cambio de instrumentos financieros

B6.5.34 Un contrato a término puede considerarse como relacionado con un periodo de tiempo porque su elemento a término representa cargos para un periodo de tiempo (que es el plazo de vencimiento para el cual se determina). Sin embargo, el aspecto relevante a efectos de evaluar si un instrumento de cobertura cubre una transacción o una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo son las características de esa partida cubierta incluyendo la forma y el momento en que afecta al resultado del periodo. Por ello, una entidad evaluará el tipo de partida cubierta [véanse los párrafos 6.5.16 y 6.5.15(a)] sobre la base de la naturaleza de la partida cubierta (independientemente de si la relación de cobertura es una cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de valor razonable):

(a) el elemento a término de un contrato a término se relaciona con una partida cubierta relacionada con una transacción, si la naturaleza de la partida cubierta es una transacción para la cual el elemento a término tiene el carácter de costos de esa transacción. Un ejemplo es cuando el elemento a término

se relaciona con una partida cubierta que da lugar al reconocimiento de una partida cuya medición inicial incluye costos de transacción (por ejemplo, una entidad cubre una compra inventarios denominados en una moneda extranjera, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, contra el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera e incluye los costos de transacción en la medición inicial del inventario). Como una consecuencia de incluir el elemento a término en la medición inicial de la partida cubierta concreta, el elemento a término afecta al resultado del periodo al mismo tiempo que a la partida cubierta. De forma análoga, una entidad que cubre una venta de una materia prima cotizada denominada en una moneda extranjera contra el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, incluiría el elemento a término como parte del costo relativo a esa venta (por ello, el elemento a término se reconocería en el resultado del periodo en el mismo periodo que el ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta cubierta).

(b) El elemento a término de un contrato a término se relaciona con una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, si la naturaleza de la partida cubierta es tal que el elemento a término tiene el carácter de costo para la obtención de protección contra un riesgo a lo largo de un periodo de tiempo concreto [pero la partida cubierta no da lugar a una transacción que involucra la idea de un costo de transacción de acuerdo con (a)]. Por ejemplo, si se cubre durante seis meses el inventario de una materia prima cotizada contra cambios en el valor razonable, utilizando un contrato a término con una vida correspondiente, el elemento a término del contrato a término se distribuiría al resultado del periodo (es decir, amortizado sobre una base sistemática y racional) a lo largo del periodo de seis meses. Otro ejemplo es una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero que se cubre por 18 meses utilizando un contrato a término de cambio de moneda extranjera, el cual daría lugar a distribuir el elemento a término del contrato a término a lo largo del periodo de 18 meses.

B6.5.35 Las características de la partida cubierta, incluyendo la forma y momento en que la partida cubierta afecta al resultado del periodo, también afectan al periodo a lo largo del cual el elemento a término del contrato a término que cubre un partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se amortiza, lo cual es el periodo a lo largo del cual el elemento a término está relacionado. Por ejemplo, si un contrato a término cubre la exposición a la variabilidad de las tasas de interés a tres meses para un periodo de tres meses que comenzará en seis meses, el elemento a término se amortizará durante el intervalo de tiempo entre los meses séptimo y noveno.

B6.5.36 La contabilización del elemento a término de un contrato a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 también se aplicará si, en la fecha en la cual el contrato a término se designa como un instrumento de cobertura, el elemento a término es cero. En ese caso, una entidad reconocerá los cambios en el valor razonable atribuibles al elemento a término en otro resultado integral, aun cuando el cambio acumulado en el valor razonable atribuible al elemento a término a lo largo del periodo total de la relación de cobertura sea cero. Por ello, si el elemento a término de un contrato a término se relaciona con:

(a) Una partida cubierta relacionada con una transacción, el importe con respecto al elemento a término al final de la relación de cobertura que ajusta la partida cubierta o que se reclasifica al resultado del periodo [véanse los párrafos 6.5.15(b) y 6.5.16] sería cero.

(b) Una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, el importe por amortización relativo al elemento a término es cero.

B6.5.37 La contabilización del elemento a término de un contrato a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 se aplica solo en la medida en que el elemento a término se relaciona con la partida cubierta (elemento a término alineado). El elemento a término de un contrato a término se relaciona con la partida cubierta, si las condiciones fundamentales del contrato a término (tales como el importe nominal, vida y subyacente) están alineadas con la partida cubierta. Por ello, si las condiciones fundamentales del contrato a término y la partida cubierta no están totalmente alineadas, una entidad determinará el elemento a término alineado, es decir, cuánto elemento a término incluido en el contrato a término (elemento a término real) se relaciona con la partida cubierta (y, por ello, debe tratarse de acuerdo con el párrafo 6.5.16). Una entidad determinará el elemento a término alineado utilizando la valoración del contrato a término que tuviera las condiciones fundamentales que coinciden perfectamente con la partida cubierta.

B6.5.38 Si el elemento a término real y el elemento a término alineado difieren, una entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado del patrimonio de acuerdo con el párrafo 6.5.16, de la forma siguiente:

(a) Si al inicio de la relación de cobertura, el importe absoluto del elemento a término real es mayor que el elemento a término alineado, la entidad:

(i) determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio sobre la base del elemento a término alineado; y

(ii) contabilizará las diferencias en los cambios en el valor razonable entre los dos elementos a término en el resultado del periodo.

(b) Si al comienzo de la relación de cobertura, el importe absoluto del elemento a término real es menor que el del elemento a término alineado, la entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio por referencia al cambio acumulado en el valor razonable menor de:

(i) el importe absoluto del elemento a término real; y

(ii) el importe absoluto del elemento a término alineado.

Cualquier resto del cambio en el valor razonable del elemento a término real se reconocerá en el resultado del periodo.

B6.5.39 Cuando una entidad separa el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera del instrumento financiero y lo excluye de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura [véase el párrafo 6.2.4(b)], se aplicarán los párrafos B6.5.34 a B6.5.38 de la guía de aplicación al diferencial de la tasa cambio de la misma forma que se apliquen al elemento a término de un contrato a término.

Coberturas de un grupo de partidas (Sección 6.6)

Coberturas de una posición neta

Elegibilidad para la contabilidad de coberturas y designación de una posición neta

B6.6.1 Una posición neta es elegible para la contabilidad de coberturas solo si una entidad se cubre en términos netos a efectos de la gestión de riesgos. Si una entidad se cubre de esta forma es una cuestión de hechos (no meramente de afirmación o documentación). Por ello, una entidad no puede aplicar la contabilidad de coberturas en términos netos solo para lograr un resultado de contabilización concreto si eso no reflejara su enfoque de gestión de riesgos. La posición neta de cobertura debe formar parte de una estrategia establecida de gestión de riesgos. Normalmente, esto se aprobaría por el personal clave de la gerencia, como se define en la NIC 24.

B6.6.2 Por ejemplo, la Entidad A, cuya moneda funcional es su moneda local, tiene un compromiso en firme de pagar 150.000 u.m.e. por gastos de publicidad dentro de nueve meses y un compromiso en firme de vender bienes terminados por 150.000 u.m.e. dentro de 15 meses. La Entidad A contrata un derivado en moneda extranjera que liquidará dentro de nueve meses según el cual recibirá 100 u.m.e. y pagará 70 u.m. La Entidad A no tiene otras exposiciones a la u.m.e. La Entidad A no gestiona el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en términos netos. Por ello, la Entidad A no puede aplicar la contabilidad de coberturas para una relación de cobertura entre el derivado de moneda extranjera y una posición neta de 100 u.m. [que consiste en 150.000 u.m.e. de un compromiso en firme de compra—es decir, servicios de publicidad—y de 149.000 u.m.e. (de las 150.000 u.m.) del compromiso en firme de venta] para un periodo de nueve meses.

B6.6.3 Si la Entidad A gestionó el riesgo de moneda extranjera en términos netos y no contrató el derivado de moneda extranjera (porque incrementa su exposición al riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en lugar de reducirlo), entonces la entidad estaría en una posición cubierta natural para nueve meses. Normalmente, esta posición cubierta no se reflejaría en los estados financieros porque las transacciones se reconocen en periodos de presentación diferentes en el futuro La posición neta nula sería elegible para la contabilidad de coberturas solo si se cumplen las condiciones del párrafo 6.6.6.

B6.6.4 Cuando se designa un grupo de partidas que constituyen una posición neta como una partida cubierta, una entidad designará el grupo en conjunto de partidas que incluye las partidas que puedan formar la posición neta. No se permite que una entidad designe un importe teórico no especificado de una posición neta. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de compromisos en firme de venta dentro de nueve meses por 100 u.m. y un grupo de compromisos en firme de compras dentro de 18 meses por 120 u.m. La entidad no puede designar un importe teórico de una posición neta hasta de 20 u.m. En su lugar, debe designar un importe bruto de compras y un importe bruto de ventas que juntos dan lugar a la posición neta cubierta. Una entidad designará posiciones brutas que dan lugar a la posición neta, de forma que la entidad sea capaz de cumplir con los requerimientos de la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados.

Aplicación de los requerimientos de la eficacia de cobertura a una cobertura de una posición neta

B6.6.5 Cuando una entidad determina si se cumplen los requerimientos de la eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c) al cubrir una posición neta, considerará los cambios en el valor en las partidas de la posición neta que tienen un efecto similar que el instrumento de cobertura en combinación con el cambio en el valor razonable sobre el instrumento de cobertura. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de compromisos en firme de venta dentro de nueve meses por 100 u.m. y un grupo de compromisos en firme de compras dentro de 18 meses por 120

u.m. Cubre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de la posición neta de 20 u.m. utilizando un contrato de cambio a término por 20 u.m. Al determinar si se cumplen los requerimientos de eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c), la entidad considerará la relación entre:

(a) el cambio del valor razonable sobre el contrato de cambio a término junto con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de los compromisos de venta en firme; y

(b) los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de los compromisos de compra en firme.

B6.6.6 De forma análoga, si en el ejemplo del párrafo B6.6.5 la entidad tenía una posición neta nula consideraría la relación entre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera relacionado con cambios en el valor del compromiso de venta en firme y el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera relacionado con cambios en el valor del compromiso de compra en firme al determinar si se cumplen los requerimientos de eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c).

Coberturas de flujo de efectivo que constituyen una posición neta

B6.6.7 Cuando una entidad cubre un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas (es decir, una posición neta), la elegibilidad para la contabilidad de coberturas depende del tipo de cobertura. Si la cobertura es una cobertura del valor razonable, entonces la posición neta puede ser elegible para una partida cubierta. Sin embargo, si la cobertura es una cobertura de flujo de efectivo, entonces la posición neta solo puede ser elegible como una partida cubierta si es una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera y la designación de esa posición neta especifica el periodo de presentación en el cual se espera que las transacciones previstas afecten al resultado del periodo y también especifica su naturaleza y volumen.

B6.6.8 Por ejemplo, una entidad tiene una posición neta que consiste en un nivel inferior de 100 u.m.e. de ventas y un nivel inferior de compras de 150 u.m.e. Tanto las compras como las ventas están denominadas en la misma moneda extranjera. Para especificar suficientemente la designación de la posición neta cubierta, la entidad especifica en la documentación original de la relación de cobertura que las ventas pueden ser del Producto A o del Producto B y las compras pueden ser de Maquinaria del Tipo A, Maquinaria del Tipo B y Materia Prima A. La entidad también especifica los volúmenes de transacciones de cada naturaleza. La entidad documenta que el nivel inferior de ventas (100 u.m.e.) está formado hasta por un volumen de ventas previstas de las primeras 70 u.m.e. del Producto A y de las primeras 30 u.m.e. del Producto B. Si se espera que esos volúmenes de ventas afecten al resultado del periodo en periodos de presentación distintos, la entidad incluiría eso en la documentación, por ejemplo, las primeras 70 u.m.e. de ventas del Producto A que se espera que afecten al resultado del primer periodo de presentación y las primeras 30 u.m.e. de ventas del Producto B que se espera que afecten al resultado del segundo periodo de presentación. La entidad también documenta que el nivel inferior de las compras (150 u.m.e.) está formado por compras de las primeras 60 u.m.e. de Maquinaria de Tipo A, las primeras 40 u.m.e. de Maquinaria de Tipo B y las primeras 50 u.m.e. de Materia Prima A. Si se espera que esos volúmenes de compras afecten al resultado de periodos de presentación distintos, la entidad incluiría en la documentación una desagregación de los volúmenes de compra por periodos de presentación en los cuales se espera que afecten al resultado del periodo (de forma análoga a la forma en que documenta los volúmenes de ventas). Por ejemplo, la transacción prevista se especificará como:

(a) las primeras 60 u.m.e. de compra de Maquinaria Tipo A que se espera que afecten al resultado del tercer periodo de presentación a lo largo de los próximos diez periodos de presentación;

(b) las primeras 40 u.m.e. de compra de Maquinaria Tipo B que se espera que afecten al resultado del cuarto periodo de presentación a lo largo de los próximos 20 periodos de presentación; y

(c) las primeras 50 de compra de Materia Prima A que se espera recibir y vender en el tercer periodo de presentación, es decir afectan al resultado, en ese y el próximo periodo de presentación.

La especificación de la naturaleza de los volúmenes de transacción previstos incluirían aspectos tales como la estructura de depreciación para elementos de propiedades, planta y equipo del mismo tipo, si la naturaleza de esos elementos es tal que la estructura de depreciación pudiera variar dependiendo de la forma en que la entidad utiliza esos elementos. Por ejemplo, si la entidad utiliza elementos de la Maquinaria Tipo A en dos procesos de producción diferentes que dan lugar a una depreciación lineal a lo largo de diez periodos de presentación y a un método de depreciación de unidades de producción respectivamente, su documentación del volumen de compra previsto para la Maquinaria Tipo A desagregaría ese volumen según el tipo de estructura de depreciación que aplicará.

B6.6.9 Para una cobertura de flujos de efectivo de una posición neta, los importes determinados de acuerdo con el párrafo 6.5.11 incluirán los cambios en el valor en las partidas de la posición neta que tienen un efecto similar que el instrumento de cobertura en combinación con el cambio en el valor razonable sobre el instrumento de cobertura. Sin embargo, los cambios en el valor de las partidas en la posición neta que tienen un efecto similar

que el instrumento de cobertura se reconocen solo una vez que se hayan reconocido las transacciones con las que se relacionan, tal como cuando un venta prevista se reconoce como ingreso de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de ventas previstas altamente probables dentro de nueve meses por 100 u.m. y un grupo de compras previstas altamente probables dentro de 18 meses por 120 u.m. Cubre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de la posición neta de 20 u.m. utilizando un contrato de cambio a término por 20 u.m. Al determinar los importes que se reconocen en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con los párrafos 6.5.11(a) y 6.5.11(b), la entidad comparará:

(a) el cambio del valor razonable sobre el contrato de cambio a término junto con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las ventas previstas altamente probables; con

(b) los cambios relacionados con riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las compras previstas altamente probables.

Sin embargo, la entidad reconocerá solo los importes relacionados con el contrato de cambio a término hasta que se reconozcan en los estados financieros las transacciones de ventas previstas altamente probables, en cuyo momento se reconocerán las ganancias o pérdidas sobre esas transacciones previstas (es decir, en el valor atribuible al cambio en la tasa de cambio entre la designación de la relación de cobertura y el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias).

B6.6.10 De forma análoga, si en el ejemplo la entidad tenía una posición neta nula compararía los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las ventas previstas altamente probables con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera del valor de las compras previstas altamente probables. Sin embargo, esos importes se reconocerán solo una vez se reconozcan en los estados financieros las transacciones prevista relacionadas.

Niveles de grupos de elementos designados como partidas cubiertas

B6.6.11 Por las mismas razones destacadas en el párrafo B6.3.19, la designación de los componentes de nivel de los grupos de partidas existentes requiere la identificación específica del importe nominal del grupo de partidas a partir de las cuales se define el componente de nivel cubierto.

B6.6.12 Una relación de cobertura puede incluir niveles de varios grupos de partidas diferentes. Por ejemplo, en una cobertura de una posición neta de un grupo de activos y un grupo de pasivos, la relación de cobertura puede comprender, en combinación, un componente de nivel del grupo de activos y un componente de nivel del grupo de pasivos.

Presentación de ganancias o pérdidas del instrumento de cobertura

B6.6.13 Si las partidas están cubiertas juntas como un grupo en una cobertura de flujo de efectivo, pueden afectar a distintas partidas del estado del resultado y otro resultado integral. La presentación de las ganancias o pérdidas de cobertura en ese estado dependerá del grupo de partidas.

B6.6.14 Si el grupo de partidas no tiene posiciones de riesgo compensadas (por ejemplo, un grupo de gastos de diferencias de cambio que afecta a distintas partidas en el estado del resultado y otro resultado integral que están cubiertos por el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera) entonces las ganancias o pérdidas del instrumento de cobertura reclasificadas se distribuirán entre las partidas afectadas por las partidas cubiertas. Esta distribución se realizará sobre una base sistemática y racional y no dará lugar a una incorporación de las ganancias o pérdidas netas que surjan de un único instrumento de cobertura.

B6.6.15 Si el grupo de partidas tiene posiciones de riesgo compensadas (por ejemplo, un grupo de ventas y gastos denominados en una moneda extranjera cubiertos juntos a efectos del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera) entonces una entidad presentará las ganancias o pérdidas de cobertura en una partida separada del estado del resultado y otro resultado integral. Considérese, por ejemplo, una cobertura de un riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de una posición neta de ventas en moneda extranjera de 100 u.m.e. y gastos de moneda extranjera de 80 u.m.e. utilizando un contrato de cambio a término para 20 u.m.e. La ganancia o pérdida sobre el contrato de cambio a término que se reclasifica de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo (cuando la posición neta afecta al resultado del periodo) se presentará en una partida separada de las ventas y gastos cubiertos. Más aún, si las ventas tienen lugar en un periodo anterior que los gastos, los ingresos de actividades ordinarias por ventas todavía se miden a la tasa de cambio al contado de acuerdo con la NIC 21. La ganancia o pérdida de cobertura relacionada se presentará en una partida separada, de forma que el resultado del periodo reflejará el efecto de la cobertura de la posición neta con un ajuste correspondiente a la reserva de cobertura de flujos de efectivo. Cuando los gastos cubiertos afectan al resultado del periodo en un periodo posterior, la ganancia o pérdida de cobertura anteriormente reconocida en la reserva de cobertura de flujos de efectivo se reclasificará al resultado del periodo y se presentará como una

partida separada de las que incluyen los gastos cubiertos, que se miden a la tasa de cambio al contado de acuerdo con la NIC 21.

B6.6.16 Para algunos tipos de coberturas del valor razonable, el objetivo de la cobertura no es principalmente compensar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, sino en su lugar, transformar los flujos de efectivo de la partida cubierta. Por ejemplo, una entidad cubre el riesgo de tasa de interés del valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija utilizando una permuta financiera de tasa de interés. El objetivo de cobertura de la entidad es transformar los flujos de efectivo de interés fijo en flujos de efectivo de interés variable. Este objetivo se reflejará en la contabilidad de la relación de cobertura mediante la acumulación (o devengo) del interés neto acumulado (o devengado) en la permuta financiera de tasa de interés en el resultado del periodo. En el caso de una cobertura de una posición neta (por ejemplo, una posición neta de un activo a tasa fija y un pasivo a tasa fija), este interés neto acumulado (devengado) debe presentarse en una partida separada del estado del resultado y otro resultado integral. Esto es para evitar la incorporación de las ganancias o pérdidas netas de un único instrumento a importes brutos compensados y reconociéndolos en partidas diferentes (por ejemplo, esto evita la incorporación de un cobro de interés neto sobre una sola permuta financiera de tasa de interés a ingresos por intereses brutos y gastos por intereses brutos).

Fecha de vigencia y transición (Capítulo 7)

Transición (Sección 7.2)

Activos financieros mantenidos para negociar

B7.2.1 En la fecha de la aplicación inicial de esta Norma, una entidad debe determinar si el objetivo del modelo de negocio de la entidad para gestionar cualquiera de sus activos financieros cumple la condición del párrafo 4.1.2(a) o la condición del párrafo 4.1.2A(a) o si un activo financiero reúne los requisitos necesarios para la elección del párrafo 5.7.5. A estos efectos, una entidad determinará si los activos financieros cumplen la definición de mantenido para negociar como si la entidad hubiera comprado los activos en la fecha de la aplicación inicial.

Deterioro del valor

B7.2.2 En el momento de la transición, una entidad debería buscar una aproximación al riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial, considerando toda la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado. No se requiere que una entidad lleve a cabo una búsqueda exhaustiva de información para determinar en la fecha de transición, si ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Si una entidad no puede realizar esta determinación sin esfuerzo o costo desproporcionado se aplicará el párrafo 7.2.20.

B7.2.3 Para determinar la corrección de valor por pérdidas de los instrumentos financieros reconocidos inicialmente (o compromisos de préstamo o contratos de garantía financiera de los que la entidad pasa a ser parte del contrato) con anterioridad a la fecha de aplicación inicial, en la transición y hasta la baja en cuentas de esas partidas, una entidad considerará la información que sea relevante para determinar o aproximar el riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial. Para determinar o aproximar el riesgo crediticio inicial, una entidad puede considerar información interna y externa, incluida la información de cartera de acuerdo con los párrafos B5.5.1 a B5.5.6.

B7.2.4 Una entidad con poca información histórica puede utilizar información de informes internos y estadísticas (que pueden haber sido generadas para decidir si lanzar un producto nuevo), información sobre productos similares o experiencia de grupos del mismo nivel para instrumentos financieros comparables, si ello fuera relevante.

Definiciones (Apéndice A)

Derivados

BA.1 Los ejemplos típicos de derivados son contratos de futuros, contratos a término, permutas financieras y contratos de opción. Un derivado tiene normalmente un importe nocional, que es un importe en divisas, un número de acciones, un número de unidades de peso o volumen u otras unidades especificadas en el contrato. Sin embargo, un instrumento derivado no requiere que el tenedor o el emisor inviertan o reciban el importe nocional al comienzo del contrato. De forma alternativa, un derivado puede requerir un pago fijo o el pago de un importe que puede cambiar (pero no proporcionalmente con un cambio en el subyacente) como resultado de un suceso futuro que no está relacionado con el importe nocional. Por ejemplo, un contrato puede requerir

el pago de 1.000 u.m. si la tasa de interés LIBOR a seis meses se incrementa en 100 puntos básicos. Dicho contrato será un derivado aunque no se especifique un importe nocional.

BA.2 En esta Norma, la definición de derivado incluye contratos que se liquidan en términos brutos mediante la entrega del elemento subyacente (por ejemplo, un contrato a término para adquirir un instrumento de deuda a interés fijo). Una entidad puede tener un contrato de compra o venta de un elemento no financiero, que puede ser liquidado por el neto en efectivo u otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros (por ejemplo, un contrato de compra o venta de una materia prima cotizada a un precio fijo en una fecha futura). Este contrato está dentro del alcance de esta Norma a menos que se haya realizado, y se mantenga, con el objetivo de entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compras, ventas o necesidades de utilización esperadas de la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a estos contratos para los requerimientos de compra, venta o uso esperados de una entidad si ésta realiza una designación de acuerdo con el párrafo 2.5 (véanse los párrafos 2.4 a 2.7).

BA.3 Una de las características definitorias de un derivado es que tiene una inversión neta inicial inferior que la que se requeriría para otros tipos de contrato que se espera tengan una respuesta similar a cambios en las condiciones de mercado. Un contrato de opción cumple la definición porque la prima es un importe menor que la inversión que se requeriría para obtener el instrumento financiero subyacente al que está vinculada la opción. Una permuta de divisas, que requiera un intercambio inicial de divisas diferentes con valores razonables iguales, cumple también la definición porque tiene una inversión neta inicial de nula.

BA.4 Una compra o venta convencional da lugar a un compromiso a precio fijo, entre la fecha de compra y la fecha de liquidación, que cumple la definición de derivado. Sin embargo, a causa de la breve duración del compromiso, no se lo reconoce como instrumento financiero derivado. En su lugar, esta Norma contempla una contabilización especial para dichos contratos convencionales (véanse los párrafos 3.1.2 y B3.1.3 a B3.1.6).

BA.5 La definición de derivado hace referencia a variables no financieras que no sean específicas para una de las partes del contrato. Entre ellas se incluirán un índice de pérdidas por terremotos en una región particular o un índice de temperaturas en una ciudad concreta. Entre las variables no financieras específicas para una de las partes del contrato se incluye, por ejemplo, que ocurra o no un fuego que dañe o destruya un activo que pertenezca a una de las partes del contrato. Un cambio en el valor razonable de un activo no financiero será específico para el propietario si este valor razonable refleja no sólo cambios en los precios de mercado de tales activos (una variable financiera), sino también el estado del activo no financiero en cuestión (una variable no financiera). Por ejemplo, si la garantía del valor residual de un automóvil específico expone al garante al riesgo de cambios en su estado físico, el cambio en ese valor residual es específico para el propietario del automóvil.

Activos y pasivos financieros mantenidos para negociar

BA.6 Negociar generalmente refleja compras y ventas activas y frecuentes, y los instrumentos financieros mantenidos para negociar habitualmente se utilizan con el objetivo de generar una ganancia por las fluctuaciones a corto plazo en el precio o por el margen de intermediación.

BA.7 Los pasivos financieros mantenidos para negociar incluyen:

(a) los pasivos derivados que no se contabilizan como instrumentos de cobertura;

(b) obligaciones que un vendedor en corto tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir una entidad que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee);

(c) pasivos financieros en los que se incurre con la finalidad de volver a comprarlos en un futuro cercano (por ejemplo, un instrumento de deuda cotizado que el emisor puede volver a comprar en un futuro cercano, dependiendo de los cambios en su valor razonable); y

(d) pasivos financieros que son parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un comportamiento reciente de toma de ganancias a corto plazo.

BA.8 El hecho de que un pasivo se utilice para financiar actividades de negociación no conlleva por sí mismo que el pasivo esté mantenido para negociar.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 10
Estados Financieros Consolidados

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta NIIF:

(a) requiere que una entidad (la *controladora*) que controla una o más entidades distintas (*subsidiarias*) presente estados financieros consolidados;

(b) define el principio de *control*, y establece el control como la base de la consolidación;

(c) establece la forma en que se aplica el principio de control para identificar si un inversor controla una participada y por ello debe consolidar dicha entidad;

(d) establece los requerimientos contables para la preparación de los estados financieros consolidados;; y

(e) define una entidad de inversión y establece una excepción de consolidar ciertas subsidiarias de una entidad de inversión.

3 Esta Norma no trata los requerimientos para contabilizar las combinaciones de negocios ni sus efectos sobre la consolidación, incluyendo la plusvalía que surge de una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinación de Negocios*).

Alcance

4 Una entidad que es una controladora presentará estados financieros consolidados. Esta NIIF se aplica a todas las entidades excepto a las siguientes:

(a) Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si cumple todas las condiciones siguientes:

(i) es una subsidiaria total o parcialmente participada por otra entidad y todos sus otros propietarios, incluyendo los titulares de acciones sin derecho a voto, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;

(ii) sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);

(iii) no registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y

(iv) su controladora final, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NIIF, en los cuales las subsidiarias se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta NIIF.

(b) [eliminado]

(c) [eliminado]

4A Esta Norma no se aplica a los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

4B Una controladora que es una entidad de inversión no presentará estados financieros consolidados si se le requiere, de acuerdo con el párrafo 31 de esta NIIF, medir todas sus subsidiarias a valor razonable con cambios en resultados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Control

5 **Un inversor, independientemente de la naturaleza de su implicación en una entidad (la participada), determinará si es una controladora mediante la evaluación de su control sobre la participada.**

6 **Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta.**

7 **Por ello, un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes:**

(a) **poder sobre la participada (véanse los párrafos 10 a 14);**

(b) **exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (véanse los párrafos 15 y 16);; y**

(c) **capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (véanse los párrafos 17 y 18).**

8 Un inversor considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una participada. El inversor evaluará nuevamente si controla una participada cuando los hechos y circunstancias indiquen la existencia de cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 7 (véanse los párrafos B80 a B85).

9 Dos o más inversores controlan de forma colectiva una participada cuando deben actuar de forma conjunta para dirigir las actividades relevantes. En estos casos, dado que ningún inversor puede dirigir las actividades sin la cooperación de los otros, ninguno controla individualmente la participada. Cada inversor contabilizaría su participación en la participada de acuerdo con las NIIF correspondientes, tales como la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* o NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Poder

10 Un inversor tiene poder sobre una participada cuando éste posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las *actividades relevantes*, es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada.

11 El poder surge de derechos. En ocasiones la evaluación del poder es sencilla, tal como cuando el poder sobre una participada se obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por los instrumentos de patrimonio, tales como acciones y pueden ser evaluados mediante la consideración de los derechos de voto procedentes del accionariado. En otros casos, la evaluación será más compleja y requerirá considerar más de un factor, por ejemplo, cuando el poder procede de uno o más acuerdos contractuales.

12 Un inversor con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que el inversor ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si el inversor tiene poder, pero esta evidencia no es, en sí misma, concluyente para determinar si dicho inversor tiene poder sobre una participada.

13 Si dos o más inversores ostentan cada uno derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, el inversor que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.

14 Un inversor puede tener poder sobre una participada incluso si otras entidades tienen derechos existentes que les conceden la capacidad presente de participar en la dirección de las actividades relevantes, por ejemplo, cuando otra entidad tiene *influencia significativa*. Sin embargo, un inversor que mantiene solo derechos protectores no tiene poder sobre una participada, y en consecuencia no controla a ésta (véanse los párrafos B26 a B28).

Rendimientos

15 Un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la participada. Los rendimientos del inversor pueden solo ser positivos, solo negativos o ambos, positivos y negativos.

16 Aunque solo un inversor puede controlar una participada, más de una parte puede compartir el rendimiento de la participada. Por ejemplo, tenedores de participaciones no controladoras pueden compartir las ganancias o distribuciones de una participada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Vinculación entre poder y rendimiento

17 Un inversor controla una participada si el inversor no tiene solo poder sobre la participada y exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, sino que también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la participada.

18 Por ello, un inversor con derechos de toma de decisiones determinará si es un principal o un agente. Un inversor que es un agente de acuerdo con los párrafos B58 a B72 no controla una participada cuando ejerce derechos de toma de decisiones que le han sido delegados.

Requerimientos de contabilización

19 **Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**

20 La consolidación de una participada comenzará desde la fecha en que el inversor obtenga el control de la participada, cesando cuando pierda el control sobre ésta.

21 Los párrafos B86 a B93 establecen guías para la elaboración de los estados financieros consolidados.

Participaciones no controladoras

22 Una controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro del patrimonio, de forma separada del patrimonio de los propietarios de la controladora.

23 Los cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control son transacciones de patrimonio (es decir, transacciones con los propietarios en su calidad de tales).

24 Los párrafos B94 a B96 establecen guías para la contabilización de las participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados.

Pérdida de control

25 Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria, ésta:

(a) Dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la entidad que ha dejado de ser subsidiaria del estado de situación financiera consolidado.

(b) Reconocerá cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria y posteriormente contabilizará dicha inversión y los importes adeudados por la antigua subsidiaria o a ésta, de acuerdo con las NIIF correspondientes. Esa participación conservada se medirá nuevamente, como se describe en los párrafos B98(b)(iii) y B99A. El valor nuevamente medido en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9 o el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto, si procede.

(c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora, como se especifica en los párrafos B98 a B99A.

26 Los párrafos B97 a B99A establecen las guías para la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria.

Determinación de si una entidad es una entidad de inversión

27 **Una controladora determinará si es una entidad de inversión. Una entidad de inversión es una entidad que:**

(a) **obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones;**

(b) **se compromete con sus inversores a que su propósito de negocio sea únicamente la inversión de fondos para obtener rendimientos por la apreciación del capital, ingresos de inversiones, o ambos; y**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) **mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.**

Los párrafos B85A a B85M proporcionan guías de aplicación relacionadas.

28 Para evaluar si cumple la definición descrita en el párrafo 27, una entidad considerará si tiene las características típicas siguientes de una entidad de inversión:

(a) tiene más de una inversión (véanse los párrafos B85O a B85P);

(b) tiene más de un inversor (véanse los párrafos B85Q a B85S);

(c) tiene inversores que no son partes relacionadas de la entidad (véanse los párrafos B85T a B85U);; y

(d) tiene participaciones en la propiedad en forma de patrimonio o participaciones similares (véanse los párrafos B85V a B85W).

La ausencia de cualquiera de estas características típicas no impide necesariamente que una entidad se clasifique como una entidad de inversión. Una entidad de inversión que no tiene todas estas características típicas proporcionará la información a revelar adicional requerida por el párrafo 9A de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.*

29 Si los hechos y circunstancias indican que existen cambios en uno o más de los tres elementos que constituyen la definición de una entidad de inversión, tal como se describen en el párrafo 27, o en las características típicas de una entidad de inversión, tal como se describen en el párrafo 28, una controladora evaluará nuevamente si es una entidad de inversión.

30 Una controladora que deja de ser una entidad de inversión o pasa a ser una entidad de inversión contabilizará el cambio en su estatus de forma prospectiva desde la fecha en la que ocurrió dicho cambio (véanse los párrafos B100 y B101).

Entidades de inversión: excepción a la consolidación

31 **Excepto por lo descrito en el párrafo 32, una entidad de inversión no consolidará sus subsidiarias ni aplicará la NIIF 3 cuando obtenga el control de otra entidad. En su lugar, una entidad de inversión medirá una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9[1].**

32 Sin perjuicio del requerimiento del párrafo 31, si una entidad de inversión tiene una subsidiaria que no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión (véanse los párrafos B85C a B85E), deberá consolidar esa subsidiaria de acuerdo con los párrafos 19 a 26 de esta NIIF y aplicará los requerimientos de la NIIF 3 para la adquisición de cualquier subsidiaria de este tipo.

33 Una controladora de una entidad de inversión consolidará todas las entidades que controla, incluyendo las controladas a través de una subsidiaria que sea entidad de inversión, a menos que la controladora sea en sí misma una entidad de inversión.

1 El párrafo C7 de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* establece que "Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia en esta NIIF a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*"

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

actividades relevantes	A efectos de esta NIIF, las actividades relevantes son aquellas de la participada que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada.
controladora	Una entidad que **controla** una o más entidades.
control de una participada	Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.
derecho de destitución	Derechos que privan a quien toma decisiones de su autoridad para tomar decisiones.
derechos protectores	Los derechos diseñados para proteger la participación de la parte que mantiene esos derechos sin otorgar a esa parte poder sobre la entidad con la que esos derechos se relacionan.
entidad de inversión	Una entidad que: (a) obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones; (b) se compromete con sus inversores a que su propósito de negocio sea únicamente la inversión de fondos para obtener rendimientos por la apreciación del capital, ingresos de inversiones, o ambos; y (c) mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.
estados financieros consolidados	Los estados financieros de un **grupo** en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la **controladora** y sus **subsidiarias** se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.
grupo	Una **controladora** y todas sus **subsidiarias**.
participación no controladora	El patrimonio de una **subsidiaria** no atribuible, directa o indirectamente, a la **controladora**.
poder	Derechos existentes que otorgan la capacidad presente de dirigir las **actividades relevantes**.
quien toma decisiones	Una entidad con derechos de toma de decisiones que es un principal o un agente para otras partes.
subsidiaria	Una entidad que está controlada por otra entidad.

Los siguientes términos se definen en la NIIF 11 y NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, NIC 28 (modificada en 2011) o NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* y se utilizan en esta NIIF con el significado especificado en esas NIIF:

- asociada
- influencia significativa
- negocio conjunto
- partes relacionadas
- participación en otra entidad
- personal clave de la gerencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 33 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NIIF 10 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Evaluación del control

B2 Para determinar si un inversor controla una participada éste evaluará si presenta todos los siguientes elementos:

(a) poder sobre la participada;

(b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y

(c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

B3 La consideración de los siguientes factores puede ayudar a realizar esa determinación:

(a) el propósito y diseño de la participada (véanse los párrafos B5 a B8);

(b) qué actividades son relevantes y la forma en que se toman las decisiones sobre esas actividades (véanse los párrafos B11 a B13);

(c) si los derechos del inversor le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes (véanse los párrafos B14 a B54);

(d) si el inversor está expuesto, o tiene derecho, a los rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (véanse los párrafo B55 a B57); y

(e) si el inversor tienen capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (véanse los párrafos B58 y B72).

B4 Al evaluar el control de una participada, un inversor considerará la naturaleza de su relación con otras partes (véanse los párrafos B73 a B75).

Propósito y diseño de una participada

B5 Al evaluar el control de una participada, un inversor considerará el propósito y diseño de una participada para identificar las actividades relevantes, la forma en que se toman las decisiones sobre dichas actividades relevantes, quién tiene la capacidad presente de dirigir esas actividades y quién recibe los rendimientos de éstas.

B6 Cuando se consideran el propósito y diseño de una participada, puede quedar claro que una participada está controlada por medio de instrumentos de patrimonio que otorgan al tenedor derechos de voto proporcionales, tales como acciones ordinarias de la participada. En este caso, en ausencia de cualesquiera acuerdos adicionales que alteren la toma de decisiones, la evaluación de control se centrará en qué parte, si la hubiera, es capaz de ejercitar los derechos de voto suficientes para determinar las políticas financiera y de operación de la participada (véanse los párrafos B34 a B50). En el caso más sencillo, el inversor que mantiene una mayoría de esos derechos de voto, en ausencia de otros factores, controla la participada.

B7 Para determinar si un inversor controla una participada en casos más complejos, puede ser necesario considerar algunos o todos los demás factores del párrafo B3.

B8 Una participada puede diseñarse de forma que los derechos de voto no sean el factor dominante para decidir quién controla la participada, como pasa cuando los derechos de voto se relacionan con las tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales. En estos casos, la consideración por parte de un inversor del propósito y diseño de la participada incluirá también la de los riesgos para los que la participada fue diseñada para ser expuesta, los riesgos que se diseñaron para transferir a las partes involucradas en dicha participada y si el inversor está expuesto a alguno o todos de esos riesgos. La consideración de los riesgos incluye no solo el riesgo a la disminución del valor de la inversión sino también el potencial aumento del valor de ésta.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Poder

B9 Para tener poder sobre una participada, un inversor debe tener derechos existentes que den al inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. A efectos de la evaluación del poder, solo se considerarán los derechos sustantivos y los que no son protectores (véanse los párrafos B22 a B28).

B10 La determinación sobre si un inversor tiene poder dependerá de las actividades relevantes, la forma en que se toman las decisiones sobre dichas actividades relevantes y los derechos que tienen el inversor y las otras partes en relación con la participada.

Actividades relevantes y dirección de las actividades relevantes

B11 Para numerosas participadas, sus rendimientos se ven afectados por un rango de actividades financieras y de operación. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes incluyen, pero no se limitan a:

(a) venta y compra de bienes o servicios;

(b) gestión de activos financieros durante su vida (incluyendo cuando haya incumplimiento);

(c) selección, adquisición o disposición de activos;

(d) investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos; y

(e) determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

B12 Ejemplos de decisiones sobre actividades relevantes incluyen pero no se limitan a:

(a) el establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos; y

(b) el nombramiento y remuneración del personal clave de la gerencia de la participada o suministradores de servicios y rescisión de sus servicios o empleo.

B13 En algunas situaciones, pueden ser actividades relevantes las que se dan antes y después de que surja un conjunto concreto de circunstancias o de que tenga lugar un suceso. Cuando dos o más inversores tienen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes y esas actividades tienen lugar en momentos distintos, los inversores determinarán qué inversores tienen la capacidad de dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a esos rendimientos en coherencia con el tratamiento de los derechos de toma de decisiones simultáneos (véase el párrafo 13). Los inversores reconsiderarán esta evaluación a lo largo del tiempo si cambian los hechos o circunstancias relevantes.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 1

Dos inversores crean una participada para desarrollar y comercializar un producto médico. Un inversor es responsable de desarrollar y obtener la aprobación del producto médico por parte del organismo regulador —esa responsabilidad incluye tener la capacidad unilateral de tomar todas la decisiones relativas al desarrollo del producto y obtener la aprobación del órgano regulador. Una vez el regulador ha aprobado el producto, el otro inversor lo fabricará y comercializará —este inversor tiene la capacidad unilateral de tomar todas las decisiones sobre la fabricación y comercialización del producto. Si todas las actividades —desarrollo y obtención de la aprobación del regulador, así como la fabricación y comercialización del producto médico— son actividades relevantes, cada inversor necesita determinar si es capaz de dirigir las actividades que afectan de forma *más* significativa a los rendimientos de la participada. Por consiguiente, cada inversor necesita considerar si desarrollar y obtener la aprobación del regulador o fabricar y comercializar el producto médico es la actividad que afecta de forma más significativa a los rendimientos de la participada y si es capaz de dirigir esa actividad. Para determinar qué inversor tiene poder, los inversores considerarán:

(a) el propósito y diseño de la participada;

(b) los factores que determinan el margen de ganancia, ingresos de actividades ordinarias y valor de la participada, así como el valor del producto médico;

(c) el efecto sobre los rendimientos de la participada de la autoridad para tomar decisiones de cada inversor con respecto a los factores de (b); y

(d) la exposición de los inversores a la variabilidad de los rendimientos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

En este ejemplo concreto, los inversores necesitarían considerar también:

(e) la incertidumbre, y el esfuerzo que requiere, la obtención de la aprobación del regulador (considerando que el inversor logre con éxito el desarrollo y obtención de la aprobación del regulador de productos médicos); y

(f) qué inversor controla el producto médico una vez que se ha superado la fase de desarrollo.

Ejemplo 2

Un vehículo de inversión (la participada) se crea y financia con un instrumento de deuda mantenido por un inversor (el inversor en la deuda) e instrumentos de patrimonio mantenidos por un número de otros inversores. El tramo de patrimonio se diseña para absorber las primeras pérdidas y recibir los rendimientos residuales de la participada. Uno de los inversores del patrimonio quien ostenta el 30 por ciento del patrimonio es también el gerente del activo. La participada utiliza sus productos para comprar una cartera de activos financieros, que exponen a la participada al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los pagos del principal e intereses de los activos. La transacción se comercializa al inversor de la deuda como una inversión con exposición mínima al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los activos de la cartera debido a la naturaleza de estos activos y porque el tramo de patrimonio está diseñado para absorber las primeras pérdidas de la participada. Los rendimientos de la participada están afectados significativamente por la gestión de la cartera de activos de la participada, lo que incluye las decisiones sobre la selección, adquisición y disposición de los activos dentro de las guías relativas a la cartera y la gestión en caso de incumplimiento en cualquiera de los activos de dicha cartera. Todas esas actividades se gestionan por el gerente de los activos hasta que los incumplimientos alcanzan un proporción especificada del valor de la cartera (es decir, cuando el valor de la cartera es tal que el tramo de patrimonio de la participada se ha consumido). Desde ese momento, un tercero fiduciario gestiona los activos de acuerdo con las instrucciones del inversor de la deuda. La gestión de la cartera de activos de la participada es una actividad relevante de la participada. El gerente de los activos tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes hasta que los activos incumplidos alcancen la proporción especificada del valor de la cartera; el inversor de la deuda tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes cuando el valor de los activos incumplidos sobrepase esa proporción especificada del valor de la cartera. El gerente de los activos y el inversor de la deuda necesitan cada uno determinar si son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma *más* significativa a los rendimientos de la participada, incluyendo la consideración del propósito y diseño de la participada, así como la exposición de cada parte a la variabilidad de los rendimientos.

Derechos que otorgan poder a un inversor sobre una participada

B14 El poder surge de derechos. Para tener poder sobre una participada, un inversor debe tener derechos existentes que le den la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Los derechos que podrían dar poder a un inversor pueden diferir entre participadas.

B15 Ejemplos de derechos que, individualmente o en combinación, pueden dar a un inversor poder incluyen pero no se limitan a:

(a) derechos en forma de derechos de voto (o derechos de voto potenciales) de una participada (véanse los párrafos B34 a B50);

(b) derecho a nombrar, reasignar o cesar a miembros del personal clave de la gerencia de una participada que tengan la capacidad de dirigir las actividades relevantes;

(c) derecho a nombrar o cesar a otra entidad para que dirija las actividades relevantes;

(d) derecho a dirigir la participada para realizar transacciones en beneficio del inversor, o vetar cualquier cambio en éstas; y

(e) otros derechos (tales como derechos de toma de decisiones especificadas en un contrato de gerencia) que otorga al tenedor la capacidad de dirigir las actividades relevantes.

B16 Generalmente, cuando una participada tiene un rango de actividades financieras y de operación que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada y cuando se requiere continuamente una toma de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

decisiones sustantiva con respecto a estas actividades, serán los derechos de voto o similares lo que otorguen poder a un inversor, bien individualmente o en combinación con otros acuerdos.

B17 Cuando los derechos de voto puedan no tener un efecto significativo sobre los rendimientos de una participada, tales como cuando los derechos de voto relacionados únicamente con tareas administrativas y acuerdos contractuales determinen la dirección de las actividades relevantes, el inversor necesitará evaluar esos acuerdos contractuales para determinar si tiene derechos suficientes que le den poder sobre la participada. Para determinar si un inversor tiene derechos suficientes para darle poder, el inversor considerará el propósito y diseño de la participada (véanse los párrafos B5 a B8) y los requerimientos de los párrafos B51 a B54 junto con los párrafos B18 a B20.

B18 En algunas circunstancias puede resultar difícil determinar si los derechos de un inversor son suficientes para darle poder sobre la participada. En estos casos, para facilitar la evaluación del poder a realizar, el inversor considerará la evidencia de si tiene la capacidad factible de dirigir unilateralmente las actividades relevantes. Se prestará atención, aunque no se limitará, a los siguientes aspectos, que, considerados conjuntamente con sus derechos y los indicadores de los párrafos B19 y B20, pueden proporcionar evidencia de que los derechos del inversor son suficientes para otorgarle poder sobre la participada:

(a) El inversor puede, sin tener el derecho contractual a hacerlo, nombrar o aprobar al personal clave de la gerencia de la participada que tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes.

(b) El inversor puede, sin tener el derecho contractual a hacerlo, dirigir la participada para realizar transacciones significativas en beneficio del inversor, o puede vetar cualquier cambio en éstas.

(c) El inversor puede dominar los procesos de nominación para la elección de miembros del órgano de gobierno de la participada o la obtención de delegaciones de derechos de voto de otros tenedores.

(d) El personal clave de la gerencia de la participada son partes relacionadas del inversor (por ejemplo, el ejecutivo principal de una participada y el ejecutivo principal del inversor son la misma persona).

(e) La mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la participada son partes relacionadas del inversor.

B19 Algunas veces habrá indicaciones de que el inversor tiene una relación especial con la participada, que sugiere que éste tiene algo más que una participación pasiva en dicha participada. La existencia de cualquier indicador individual, o una combinación particular de indicadores, no significa necesariamente que se cumpla el criterio de poder. Sin embargo, tener algo más que una participación pasiva en la participada puede indicar que el inversor tiene otros derechos relacionados suficientes para otorgarle poder o proporcionar evidencia de la existencia de poder sobre la participada. Por ejemplo, los siguientes elementos sugieren que el inversor tiene algo más que una participación pasiva en la participada lo que, en combinación con otros derechos, puede indicar poder:

(a) El personal clave de la gerencia que tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes son empleados actuales del inversor o lo han sido anteriormente.

(b) Las operaciones de la participada dependen del inversor, tal como en las situaciones siguientes:

(i) La participada depende del inversor para financiar una parte significativa de sus operaciones.

(ii) El inversor garantiza una parte significativa de las obligaciones de la participada.

(iii) La participada depende de los servicios críticos, tecnología suministros o materias primas del inversor.

(iv) El inversor controla activos tales como licencias o marcas registradas que son críticas para las operaciones de la participada.

(v) La participada depende del inversor en materia de personal clave de la gerencia, tales como cuando el personal del inversor tiene conocimientos especializados de las operaciones de la participada.

(c) Una parte significativa de las actividades de la participada involucran o están realizadas en nombre del inversor.

(d) La exposición del inversor, o los derechos, a rendimientos procedentes de su implicación con la participada es desproporcionadamente mayor que sus votos u otros derechos similares. Por ejemplo, puede haber una situación en la que se otorgue a un inversor, o se exponga, a más de la mitad de los rendimientos de la participada pero mantenga menos de la mitad de los derechos de votos de ésta.

B20 Cuanto mayor sea la exposición del inversor, o los derechos, a la variabilidad de los rendimientos procedente de su implicación en una participada, mayor será el incentivo del inversor para obtener derechos suficientes que le den poder. Por ello, estar más expuesto a la variabilidad de los rendimientos es un indiciador de que el inversor puede tener poder. Sin embargo, la medida de la exposición del inversor no determina, en sí misma, si un inversor tiene poder sobre una participada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B21 Cuando los factores establecidos en el párrafo B18 y los indicadores establecidos en los párrafos B19 y B20 se consideran conjuntamente con los derechos del inversor, se dará mayor peso a la evidencia de poder descrita en el párrafo B18.

Derechos sustantivos

B22 Un inversor, al evaluar si tiene poder, considerará solo los derechos sustantivos relacionados con una participada (mantenidos por el inversor y otros). Para que un derecho sea sustantivo, el tenedor debe poseer la capacidad factible de ejercer ese derecho.

B23 La determinación de si los derechos son sustantivos requiere juicio profesional, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias. Los factores a considerar para llevar a cabo esa determinación incluyen pero no se limitan a:

(a) Si existen barreras (económicas o de otro tipo) que impidan al tenedor (o tenedores) el ejercicio de los derechos. Ejemplos de estas barreras incluyen pero no se limitan a:

(i) Penalizaciones financieras e incentivos que impedirían (o disuadirían) al tenedor del ejercicio de sus derechos.

(ii) Un precio de ejercicio o conversión que crea una barrera financiera que impediría (o disuadiría) al tenedor del ejercicio de sus derechos.

(iii) Términos y condiciones que hacen improbable que los derechos fueran ejercidos, por ejemplo, condiciones que reducen el límite temporal de su ejercicio.

(iv) La ausencia de un mecanismo razonable, explícito, en los documentos de constitución de una participada o en las leyes o regulaciones aplicables que permitiría al tenedor ejercer sus derechos.

(v) La incapacidad del tenedor de los derechos de obtener la información necesaria para ejercer sus derechos.

(vi) Barreras operativas o incentivos que impedirían (o disuadirían) al tenedor del ejercicio de sus derechos (por ejemplo, la ausencia de otros gerentes con voluntad o capacidad de proporcionar servicios especializados o proporcionar los servicios y hacerse cargo de otras participaciones mantenidas por el gerente implicado).

(vii) Requerimientos legales o de regulación que impiden al tenedor el ejercicio de sus derechos (por ejemplo, cuando se prohíbe a un inversor extranjero el ejercicio de sus derechos).

(b) Cuando el ejercicio de los derechos requiere el acuerdo de más de una parte, o cuando los derechos se mantienen por más de una parte, si existe o no un mecanismo que proporciona a esas partes la capacidad factible de ejercer sus derechos de forma colectiva en el caso de que decidan hacerlo así. La ausencia de tal mecanismo es un indicador de que los derechos pueden no ser sustantivos. Cuantas más partes estén obligadas a ponerse de acuerdo para ejercer los derechos, menos probable será que esos derechos sean sustantivos. Sin embargo, un consejo de administración cuyos miembros son independientes de quien toma decisiones puede servir como mecanismo para que numerosos inversores actúen de forma colectiva en el ejercicio de sus derechos. Por ello, es más probable que derechos de destitución ejercitables por un consejo de administración independiente sean sustantivos, que si los mismos derechos fueran ejercitables individualmente por un gran número de inversores.

(c) Si la parte o partes que mantienen los derechos se beneficiarían del ejercicio de esos derechos. Por ejemplo, el tenedor de derechos de voto potenciales en una participada (véanse los párrafos B47 a B50) considerará el precio de ejercicio o conversión del instrumento. Las cláusulas y condiciones de los derechos de voto potenciales son más probables que sean sustantivos cuando el instrumento tiene un precio favorable o el inversor se beneficiaría por otras razones (por ejemplo, mediante la realización de sinergias entre el inversor y la participada) del ejercicio o conversión del instrumento.

B24 Cuando las decisiones sobre la dirección de las actividades de relevancia necesitan realizarse, para ser sustantivos, los derechos también necesitan ser ejercitables. Usualmente, para ser sustantivos, los derechos necesitan ser ejercitables en el presente. Sin embargo, algunas veces los derechos pueden ser sustantivos, aun cuando los derechos no sean ejercitables en el presente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 3

La participada tiene reuniones anuales de accionistas en las se toman decisiones para dirigir las actividades relevantes. La próxima reunión programada de accionistas es dentro de ocho meses. Sin embargo, los accionistas que de forma individual o colectiva mantienen al menos el 5 por ciento de los derechos de voto pueden convocar una reunión extraordinaria para cambiar las políticas existentes sobre las actividades relevantes, aunque los requerimientos de convocatoria a los otros accionistas implican que esta reunión no podrá celebrarse antes de 30 días. Las políticas sobre las actividades relevantes pueden cambiarse solo en reuniones de accionistas programadas o extraordinarias. Esto incluye la aprobación de ventas significativas de activos, así como la realización o disposición de inversiones significativas.

Los anteriores hechos y circunstancias ocurridos se aplican a los ejemplos 3A a 3D que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Ejemplo 3A

Un inversor mantiene una mayoría de derechos de voto en la participada. Los derechos de voto del inversor son sustantivos porque el inversor es capaz de tomar decisiones sobre la dirección de las actividades relevantes cuando necesitan tomarse. El hecho de que vayan a transcurrir 30 días antes de que el inversor pueda ejercer sus derechos de voto no impide que el inversor tenga la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes a partir del momento en que el inversor adquiere la participación.

Ejemplo 3B

Un inversor es parte de un contrato a término para adquirir la mayoría de las acciones de la participada. La fecha de liquidación del contrato a término es de 25 días. Los accionistas existentes no son capaces de cambiar las políticas existentes sobre las actividades relevantes porque una reunión extraordinaria no se puede mantener hasta pasados 30 días, en cuyo momento el contrato a término habrá sido liquidado. Por ello, el inversor tiene derechos que son esencialmente equivalentes a la mayoría de los accionistas del ejemplo 3A anterior (es decir, el inversor que mantiene el contrato a término puede tomar decisiones sobre la dirección de las actividades relevantes cuando necesiten tomarse). El contrato a término del inversor es un derecho sustantivo que otorga al inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes incluso antes de que se liquide el contrato a término.

Ejemplo 3C

Un inversor mantiene una opción sustantiva para adquirir la mayoría de las acciones de la participada que es ejercitable en 25 días y el precio es muy favorable. Se llegaría a la misma conclusión que en el ejemplo 3B.

Ejemplo 3D

Un inversor es parte de un contrato a término para adquirir la mayoría de las acciones de la participada sin otros derechos relacionados con ésta. La fecha de liquidación del contrato a término es dentro de seis meses. Al contrario de los ejemplos anteriores, el inversor no tiene la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Los accionistas existentes tienen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes porque pueden cambiar las políticas existentes sobre dichas actividades antes de que se liquide el contrato a término.

B25 Los derechos sustantivos ejercitables por otras partes pueden impedir a un inversor controlar la participada con la que se relacionan esos derechos. Estos derechos sustantivos no requieren que los tenedores tengan la capacidad de poner en marcha decisiones. Siempre que los derechos no sean meramente protectores (véanse los párrafos B26 a B28), los derechos sustantivos mantenidos por otras partes pueden impedir al inversor controlar la participada incluso si los derechos otorgan a los tenedores solo la capacidad presente de aprobar o bloquear decisiones relacionadas con actividades relevantes.

Derechos protectores

B26 Al evaluar si los derechos otorgan a un inversor poder sobre una participada, dicho inversor evaluará si sus derechos, y los derechos mantenidos por otros, son derechos protectores. Los derechos protectores se relacionan con cambios sustantivos de las actividades de una participada o se aplican en circunstancias

excepcionales. Sin embargo, no todos los derechos que se aplican en circunstancias excepcionales o dependen de sucesos son protectores (véanse los párrafos B13 y B53).

B27 Puesto que los derechos protectores son diseñados para proteger las participaciones de sus tenedores sin otorgar poder a esa parte sobre la participada con la que esos derechos se relacionan, un inversor que mantiene solo derechos protectores puede no tener poder o impedir a otra parte tener poder sobre una participada (véase el párrafo 14).

B28 Ejemplos de derechos protectores incluyen pero no se limitan a:

(a) Derechos de un prestamista a limitar que un prestatario lleve a cabo actividades que podrían cambiar de forma significativa el riesgo de crédito del prestatario en detrimento del prestamista.

(b) El derecho de una parte que mantiene una participación no controladora en una participada a aprobar gastos de capital mayores de lo requerido en el curso ordinario del negocio, o a aprobar la emisión de instrumentos de deuda o patrimonio.

(c) El derecho de un prestamista a tomar los activos de un prestatario si éste no cumple las condiciones de reembolso del préstamo especificadas.

Franquicias

B29 Un acuerdo de franquicia en el que la participada es la franquiciada a menudo concede los derechos del franquiciador que se diseñan para proteger la marca de franquicia. Los acuerdos de franquicia habitualmente conceden al franquiciador algunos derechos de toma de decisiones con respecto a las operaciones de la franquiciada.

B30 Generalmente, los derechos del franquiciador no limitan la capacidad de partes distintas de éste para tomar decisiones que tienen un efecto significativo sobre los rendimientos del franquiciado. Ni hacen que los derechos del franquiciador en acuerdos de franquicia necesariamente le den la capacidad presente de dirigir las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la franquiciada.

B31 Es necesario distinguir entre tener la capacidad presente de tomar decisiones que afecten significativamente a los rendimientos de la franquiciada y tener la capacidad de tomar decisiones que protejan la marca de franquicia. El franquiciador no tiene poder sobre el franquiciado si otras partes tienen derechos existentes que les otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la franquiciada.

B32 Mediante la realización de un acuerdo de franquicia, el franquiciado ha tomado una decisión unilateral de operar su negocio de acuerdo con las cláusulas del acuerdo de franquicia, pero por su propia cuenta.

B33 El control sobre decisiones sustantivas tales como la forma legal de la franquiciada y su estructura de financiación puede determinarse por partes distintas del franquiciador y puede afectar de forma significativa a los rendimientos de la franquiciada. Cuanto más bajo sea el nivel de apoyo financiero proporcionado por el franquiciador y más baja sea la exposición del franquiciador a la variabilidad de los rendimientos de la franquiciada, mayor será la probabilidad de que el franquiciador tenga únicamente derechos protectores.

Derechos de voto

B34 A menudo un inversor tiene la capacidad presente, a través de los derechos de voto o similares, para dirigir las actividades relevantes. Un inversor considerará los requerimientos de esta sección (párrafos B35 a B50) si las actividades relevantes de una participada están dirigidas a través de los derechos de voto.

Poder con una mayoría de derechos de voto

B35 Un inversor que mantiene más de la mitad de los derechos de voto de una participada tiene poder en las siguientes situaciones, a menos de que se apliquen los párrafos B36 o B37:

(a) las actividades relevantes son dirigidas por el voto del tenedor de la mayoría de los derechos de voto, o

(b) una mayoría de los miembros del órgano de gobierno que dirige las actividades relevantes se nombran por el voto del tenedor de la mayoría de los derechos de voto.

Mayoría de los derechos de voto pero no de poder

B36 Para un inversor que mantiene más de la mitad de los derechos de voto de una participada, para tener poder sobre una participada, los derechos de voto del inversor deben ser sustantivos, de acuerdo con los párrafos B22 a B25, y debe proporcionar al inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, que a

menudo será mediante la determinación de las políticas financieras y de operación. Si otra entidad tiene derechos existentes que proporcionen a esa entidad el derecho de dirigir las actividades relevantes y esa entidad no es un agente del inversor, el inversor no tiene poder sobre la participada.

B37 Cuando los derechos de voto no son sustantivos, un inversor no tiene poder sobre una participada, aun cuando el inversor mantenga la mayoría de los derechos de voto en la participada. Por ejemplo, un inversor que tiene más de la mitad de los derechos de voto de una participada puede no tener poder si las actividades relevantes están sujetas a la dirección de un gobierno, tribunal, administrador, depositario, liquidador o regulador.

Poder sin una mayoría de derechos de voto

B38 Un inversor puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada. Un inversor puede tener poder con menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada, por ejemplo, a través de:

(a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de voto (véase el párrafo B39);

(b) derechos que surgen de otros acuerdos contractuales (véase el párrafo B40);

(c) derechos de voto del inversor (véanse los párrafos B41 a B45);

(d) derechos de voto potenciales (véanse los párrafos B47 a B50); o

(e) una combinación de (a) a (d).

Acuerdo contractual con otros tenedores de voto

B39 Un acuerdo contractual entre un inversor y otros tenedores de voto puede otorgar al inversor el derecho a ejercer derechos de voto suficientes para darle poder, incluso si no tiene derechos de voto suficientes para darle ese poder sin el acuerdo contractual. Sin embargo, un acuerdo contractual puede asegurar que el inversor pueda dirigir suficientemente a otros tenedores de voto sobre la forma de votar para permitir a dicho inversor tomar decisiones sobre las actividades relevantes.

Derechos procedentes de otros acuerdos contractuales

B40 Otros derechos de toma de decisiones, en combinación con derechos de voto, pueden otorgar a un inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Por ejemplo, los derechos especificados en un acuerdo contractual en combinación con los derechos de voto pueden ser suficientes para dar a un inversor la capacidad presente de dirigir los procesos de fabricación de una participada o dirigir otras actividades financieras o de operación de ésta que afecte significativamente a los rendimientos de dicha participada. Sin embargo, en ausencia de cualesquiera otros derechos, la dependencia económica de una participada con el inversor (tal como las relaciones de un suministrador con su principal cliente) no conduce a que dicho inversor tenga poder sobre la participada.

Derechos de voto del inversor

B41 Cuando el inversor tiene la capacidad factible de dirigir las actividades relevantes de forma unilateral, un inversor con menos de la mayoría de los derechos de voto tiene derechos que son suficientes para otorgarle poder.

B42 Al evaluar si los derechos de voto de un inversor son suficientes para otorgarle poder, éste considerará todos los hechos y circunstancias, incluyendo:

(a) el montante de los derechos de voto que mantiene el inversor en relación con el montante y dispersión de los que mantienen otros tenedores de voto, destacando que:

(i) cuantos más derechos de voto mantenga un inversor, mayor será la probabilidad de que el inversor tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;

(ii) cuantos más derechos de voto mantenga un inversor en relación a otros tenedores de voto, mayor será la probabilidad de que el inversor tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;

(iii) cuantas más partes necesitaran actuar conjuntamente para que el inversor perdiera una votación, mayor será la probabilidad de que el inversor tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) los derechos de voto potenciales mantenidos por el inversor, otros tenedores de voto u otras partes (véanse los párrafos B47 a B50);

(c) derechos que surgen de otros acuerdos contractuales (véase el párrafo B40); y

(d) cualesquiera hechos y circunstancias adicionales que indiquen que el inversor tiene, o no tiene, la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes en el momento en que esas decisiones necesiten tomarse, incluyendo los patrones de conducta de voto en reuniones de accionistas anteriores.

B43 Cuando la dirección de las actividades relevantes se determina por mayoría de voto y un inversor mantiene de forma significativa más derechos de voto que cualquier otro tenedor de voto o grupo organizado de tenedores de voto, y los otros accionistas se encuentren ampliamente dispersos, parece claro, después de considerar los factores enumerados en el párrafo B42(a) a (c) por sí solos, que el inversor tiene poder sobre la participada.

Ejemplos de aplicación
Ejemplo 4 Un inversor adquiere el 48 por ciento de los derechos de voto de una participada. Los derechos de voto restantes se mantienen por miles de accionistas, ninguno individualmente mantiene más del 1 por ciento de los derechos de voto. Ninguno de los accionistas tiene ningún acuerdo para consultar con cualquiera de los otros o tomar decisiones colectivas. Al evaluar la proporción de derechos de voto a adquirir, sobre la base de la dimensión relativa de los otros accionistas, el inversor determinó que un 48 por ciento de participación sería suficiente para darle el control. En este caso, sobre la base de la dimensión absoluta de su participación y de la dimensión relativa de los otros accionistas, el inversor concluye que tiene participación de voto dominante suficiente para cumplir el criterio de poder sin necesidad de considerar las otras evidencias de poder. **Ejemplo 5** El inversor A mantiene el 40 por ciento de los derechos de voto de una participada y doce inversores distintos mantienen cada uno un 5 por ciento de los derechos de voto de ésta. Un acuerdo de accionistas concede al inversor A el derecho a nombrar, destituir y establecer la remuneración de la gerencia responsable de dirigir las actividades relevantes. Para cambiar el acuerdo, se requiere una mayoría de voto de dos tercios de los accionistas. En este caso, el inversor A concluye que la dimensión absoluta de la participación del inversor y la dimensión relativa de los otros accionistas por sí solas no son concluyentes para determinar si el inversor tiene derechos suficientes para otorgarle poder. Sin embargo, el inversor A determina que su derecho contractual para nombrar, destituir y establecer la remuneración de la gerencia es suficiente para concluir que tiene poder sobre la participada. Al evaluar si el inversor A tiene poder, no se considerará el hecho de que el inversor A pueda no haber ejercido este derecho o la probabilidad de que el inversor A ejercite su derecho a seleccionar, nombrar o destituir a la gerencia.

B44 En otras situaciones, puede estar claro después de considerar los factores enumerados en el párrafo B42(a) a (c) por sí mismos que un inversor no tiene poder.

Ejemplo de aplicación
Ejemplo 6 El inversor A mantiene el 45 por ciento de los derechos de voto de una participada. Otros dos inversores mantienen cada uno el 26 por ciento de los derechos de voto de ésta. El resto de los derechos de voto los mantienen otros tres accionistas, cada uno con un 1 por ciento. No existen otros acuerdos que afecten a la toma de decisiones. En este caso, la dimensión de la participación de voto del inversor A y su tamaño relativo con respecto a los otros accionistas son suficientes para concluir que el inversor A no tiene poder. Únicamente necesitarían cooperar los otros dos accionistas para ser capaces de impedir que el inversor A dirigiera las actividades relevantes de la participada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B45 Sin embargo, los factores enumerados en el párrafo B42(a) a (c) por sí mismos pueden no ser concluyentes. Si un inversor, habiendo considerado esos factores, no tiene claro si tiene poder, considerará hechos y circunstancias adicionales, tales como si otros accionistas son pasivos por naturaleza como demostraron mediante patrones de conducta de voto en reuniones de accionistas anteriores. Esto incluye la evaluación de los factores establecidos en el párrafo B18 y los indicadores de los párrafos B19 y B20. Cuantos menos derechos de voto mantenga el inversor, y menos partes necesitaran actuar conjuntamente para que el inversor perdiera una votación, mayor sería la dependencia de hechos y circunstancias adicionales para evaluar si los derechos del inversor son suficientes para otorgarle poder. Cuando los hechos y circunstancias de los párrafos B18 a B20 se consideren conjuntamente con los derechos del inversor, se dará mayor peso a la evidencia de poder del párrafo B18 que a los indicadores de poder de los párrafos B19 y B20.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 7

Un inversor mantiene el 45 por ciento de los derechos de voto de una participada. Otros once inversores mantienen cada uno el 5 por ciento de los derechos de voto de dicha participada. Ninguno de los accionistas tiene acuerdos contractuales para consultar con cualquiera de los otros o tomar decisiones colectivas. En este caso, la dimensión absoluta de la participación del inversor y la dimensión relativa de los otros accionistas por sí solas no son concluyentes para determinar si el inversor tiene derechos suficientes para otorgarle poder sobre la participada. Deberían considerarse hechos y circunstancias adicionales que pudieran proporcionar evidencia de que el inversor tiene, o no, poder.

Ejemplo 8

Un inversor mantiene el 35 por ciento de los derechos de voto de una participada. Otros tres inversores mantienen cada uno el 5 por ciento de los derechos de voto de la participada. Los derechos de voto restantes se mantienen por numerosos accionistas, ninguno individualmente mantiene más del 1 por ciento de los derechos de voto. Ningún accionista tiene acuerdos para consultar con cualquiera de los otros o tomar decisiones colectivas. Las decisiones sobre las actividades relevantes de la participada requieren la aprobación de la mayoría de los votos emitidos en las reuniones de accionistas correspondientes —en las correspondientes reuniones de accionistas recientes se han emitido el 75 por ciento de los derechos de voto de la participada. En este caso, la participación activa de los otros accionistas en reuniones de accionistas recientes indica que el inversor no tendría la capacidad factible de dirigir de forma unilateral las actividades relevantes, independientemente de si el inversor ha dirigido las actividades relevantes porque un número suficiente de otros accionistas votaron en el mismo sentido que el inversor.

B46 Si no está claro, habiendo considerado los factores enumerados en el párrafo B42(a) a (d), que el inversor tenga poder, el inversor no controla la participada.

Derechos de voto potenciales

B47 Al evaluar el control, un inversor considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto potenciales son derechos a obtener derechos de voto de una participada, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se considerarán únicamente si son sustantivos (véanse los párrafos B22 a B25).

B48 Al considerar los derechos de voto potenciales, un inversor considerará el propósito y diseño del instrumento, así como el propósito y diseño de cualquier otra implicación que tenga el inversor con la participada. Esto incluye una evaluación de las diversas cláusulas y condiciones del instrumento, así como de las expectativas aparentes del inversor, motivos y razones para acordar dichas cláusulas y condiciones.

B49 Si el inversor tiene también votos u otros derechos de toma de decisiones relativos a las actividades de la participada, éste evaluará si esos derechos, en combinación con derechos potenciales de voto, le otorgan poder.

B50 Los derechos de voto potenciales sustantivos por sí mismos, o en combinación con otros derechos, pueden otorgar a un inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Por ejemplo, este probablemente sea el caso cuando un inversor mantiene el 40 por ciento de los derechos de voto de una

participada y, de acuerdo con el párrafo B23, mantiene derechos sustantivos que surgen de opciones para adquirir un 20 por ciento adicional de los derechos de voto.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 9

El inversor A mantiene el 70 por ciento de los derechos de voto de una participada. El inversor B tiene el 30 por ciento de los derechos de voto de la participada, así como una opción para adquirir la mitad de los derechos de voto del inversor A. La opción es ejercitable para los próximos dos años a un precio fijo que es muy desfavorable (y se espera que se mantenga así por ese periodo de dos años). El inversor A ha estado ejerciendo sus votos y está dirigiendo de forma activa las actividades relevantes de la participada. En este caso, el inversor A es probable que cumpla el criterio de poder porque parece tener la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Aunque el inversor B tiene opciones ejercitables en el momento presente para comprar los derechos de voto adicionales (que si se ejercen le darían mayoría de derechos de voto en la participada), las cláusulas y condiciones asociadas con esas opciones son tales que las opciones no se consideran sustantivas.

Ejemplo 10

El inversor A y otros dos inversores mantienen cada uno un tercio de los derechos de voto de una participada. La actividad de negocio de la participada está estrechamente relacionada con el inversor A. Junto con sus instrumentos de patrimonio, el inversor A también mantiene instrumentos de deuda que son convertibles en acciones ordinarias de la participada en cualquier momento por un precio fijo que es desfavorable (pero no muy desfavorable). Si se convirtiera la deuda, el inversor A mantendría el 60 por ciento de los derechos de voto de la participada. Si se convirtieran los instrumentos de deuda en acciones ordinarias, el inversor A se beneficiaría de la realización de sinergias. El inversor A tiene poder sobre la participada porque mantiene derechos de voto sobre ésta junto con derechos de voto potenciales sustantivos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes.

Poder cuando los derechos de voto o similares no tienen un efecto significativo sobre los rendimientos de la participada

B51 Al evaluar el propósito y diseño de una participada (véanse los párrafos B5 a B8), un inversor considerará la implicación y decisiones tomadas en la creación de la participada como parte de su diseño y evaluará si las condiciones y características de la transacción de la implicación proporcionan al inversor derechos que son suficientes para otorgarle poder. Estar involucrado en el diseño de una participada en sí mismo no es suficiente para dar a un inversor control. Sin embargo, la implicación en el diseño puede indicar que el inversor tuvo la oportunidad de obtener derechos que son suficientes para otorgarle poder sobre la participada.

B52 Además, un inversor considerará acuerdos contractuales tales como derechos de compra, de venta y de liquidación establecidos en la creación de la participada. Cuando estos acuerdos contractuales involucren actividades que están estrechamente relacionadas con la participada, estas actividades son, en esencia, una parte integral de las actividades globales de ésta, aun cuando puedan tener lugar al margen de los límites legales de la participada. Por ello, los derechos de toma de decisiones explícitos o implícitos insertados en los acuerdos contractuales que están estrechamente relacionados con la participada necesitarán considerarse como actividades relevantes al determinar el poder sobre la participada.

B53 Para algunas participadas, las actividades relevantes suceden solo cuando surgen circunstancias particulares o tienen lugar eventos. La participada puede estar diseñada de forma que la dirección de sus actividades y sus rendimientos estén predeterminados a menos y hasta que surjan esas circunstancias particulares o tengan lugar los sucesos. En este caso, solo las decisiones sobre las actividades de la participada, cuando esas circunstancias o sucesos tengan lugar, pueden afectar significativamente a sus rendimientos y por ello ser actividades relevantes. Las circunstancias o sucesos no necesitan haber ocurrido para que un inversor con la capacidad para tomar esas decisiones tenga poder. El hecho de que el derecho a tomar decisiones esté condicionado a que surjan circunstancias o tengan lugar sucesos no hacen, por sí mismos, esos derechos protectores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 11

La única actividad de negocio de una participada, tal como se especifica en sus documentos de constitución, es comprar derechos por cobrar y administrarlos diariamente para sus inversores. La administración diaria incluye el cobro y transferencia de los pagos del principal e intereses cuando sean exigibles. Hasta que haya incumplimiento de un derecho por cobrar, la participada vende de forma automática el derecho por cobrar a un inversor según lo acordado de forma separada en un acuerdo de venta entre el inversor y la participada. La única actividad relevante es gestionar los derechos por cobrar hasta que haya incumplimiento porque es la única actividad que afecta de forma significativa a los rendimientos de la participada. La gestión de los derechos por cobrar antes del incumplimiento no es una actividad relevante porque no requiere tomar decisiones sustantivas que puedan afectar de forma significativa a los rendimientos de la participada —las actividades anteriores al incumplimiento están predeterminadas y conllevan solo cobrar los flujos de efectivo cuando sean exigibles y transferirlos a los inversores. Por ello, al evaluar las actividades globales de la participada que afectan de forma significativa a los rendimientos de ésta, solo se debe considerar el derecho del inversor a gestionar los activos hasta que haya incumplimiento.

En este ejemplo, el diseño de la participada asegura que el inversor tiene autoridad para tomar decisiones sobre las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos y en el momento exacto en que se requiere esta autoridad para tomar decisiones. Las cláusulas del acuerdo de venta son globales para todas las transacciones y la constitución de la participada. Por ello, las cláusulas del acuerdo de venta junto con los documentos de constitución de la participada llevan a la conclusión de que el inversor tiene poder sobre la participada aun cuando el inversor tenga la propiedad de los derechos por cobrar solo hasta que haya incumplimiento y gestione los derechos por cobrar incumplidos al margen de los límites legales de la participada.

Ejemplo 12

Los únicos activos de una participada son los derechos por cobrar. Cuando se consideran el propósito y diseño de la participada, se determina que la única actividad relevante es gestionar los derechos por cobrar hasta que haya incumplimiento. La parte que tiene la capacidad de gestionar los derechos por cobrar incumplidos tiene poder sobre la participada independientemente de si algunos prestatarios han incumplido.

B54 Un inversor puede tener un compromiso explícito o implícito de asegurar que una participada continuará operando como se diseñó. Este compromiso puede incrementar la exposición del inversor a la variabilidad de los rendimientos y por ello incrementar el incentivo para que el inversor obtenga derechos suficientes para otorgarle poder. Por ello, un compromiso para asegurar que una participada operará como se diseñó puede ser un indicador de que el inversor tiene poder, pero no otorga, por sí mismo, al inversor poder, ni impide a otra parte tener poder.

Exposición, o derechos, a rendimientos variables de la participada

B55 Al evaluar si un inversor tiene control sobre una participada, el inversor determinará si está expuesto, o tiene derechos, a los rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada.

B56 Los rendimientos variables son rendimientos no fijos que tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de una participada. Los rendimientos variables pueden ser solo positivos, solo negativos o tanto positivos como negativos (véase el párrafo 15). Un inversor evaluará si los rendimientos procedentes de una participada son variables y la forma en que éstos están en la base de la esencia del acuerdo independientemente de la forma legal de los rendimientos. Por ejemplo, un inversor puede mantener un bono con pagos a tasa de interés fija. Los pagos a tasa de interés fija son rendimientos variables para el propósito de esta NIIF porque están sujetos al riesgo de incumplimiento y exponen al inversor al riesgo de crédito del emisor del bono. El volumen de la variabilidad (es decir, hasta qué punto son esos rendimientos variables) dependerá del riesgo de crédito del bono. De forma análoga, comisiones de rendimiento fijas para gestionar los activos de una participada son rendimientos variables porque exponen al inversor al riesgo de rendimiento de la participada. El volumen de variabilidad dependerá de la capacidad de la participada para generar suficientes ingresos para pagar la comisión.

B57 Ejemplos de rendimientos incluyen:

(a) Dividendos, otras distribuciones de beneficios económicos procedentes de la participada (por ejemplo, intereses de títulos de deuda emitidos por la participada) y cambios en el valor de la inversión del inversor en la participada.

(b) Remuneración por administrar los activos o pasivos de una participada, comisiones y exposición a pérdidas por proporcionar apoyo de crédito o liquidez, participaciones residuales en los activos y pasivos de la participada en la liquidación de ésta, beneficios fiscales, y acceso a liquidez futura que un inversor tenga por su implicación en una participada.

(c) Rendimientos que no están disponibles para otros tenedores de participaciones. Por ejemplo, un inversor puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, tales como combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos, fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos del inversor.

Vinculación entre poder y rendimiento

Poder delegado

B58 Cuando un inversor con derechos de toma de decisiones (quien toma decisiones) evalúa si controla una participada, determinará si es un principal o un agente. Un inversor también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente del inversor. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones (véanse los párrafos 17 y 18). Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es un agente solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

B59 Un inversor puede delegar su autoridad para tomar decisiones a un agente en algunos temas específicos o en todas actividades relevantes. Al evaluar si controla una participada, el inversor tratará los derechos de toma de decisiones delegados a su agente como mantenidos por el inversor directamente. En situaciones en las que existe más de un principal, cada uno de los principales evaluará si tiene poder sobre la participada considerando los requerimientos de los párrafos B5 a B54. Los párrafos B60 a B72 proporcionan guías para determinar si quien toma decisiones es un agente o un principal.

B60 Quien toma decisiones considerará la relación global entre él mismo, la participada gestionada y otras partes involucradas en la participada, en particular todos los factores señalados a continuación, para determinar si es un agente:

(a) El alcance de su autoridad para tomar decisiones sobre la participada (párrafos B62 y B63).

(b) Los derechos mantenidos por otras partes (párrafos B64 a B67).

(c) La remuneración a la que tiene derecho de acuerdo con los acuerdos de remuneración (párrafos B68 a B70).

(d) La exposición de quien toma decisiones a la variabilidad de los rendimientos procedentes de otras participaciones que mantiene en la participada (párrafos B71 y B72).

Se aplicarán diferentes ponderaciones a cada uno de los factores sobre la base de hechos y circunstancias particulares.

B61 Determinar si quien toma decisiones es un agente requiere una evaluación de todos los factores enumerados en el párrafo B60 a menos que una sola parte mantenga derechos sustantivos de destituir a quien toma decisiones (derechos de destitución) y pueda cesarlo sin motivo (véase el párrafo B65).

El alcance de la autoridad para tomar decisiones

B62 El alcance de la autoridad para tomar decisiones de quien toma dichas decisiones se evaluará considerando:

(a) las actividades que le son permitidas según el acuerdo de toma de decisiones y lo estipulado por estatuto, y

(b) la discreción que tiene quien toma decisiones cuando toma decisiones sobre esas actividades.

B63 Quien toma decisiones considerará el propósito y diseño de la participada, los riesgos para los que la participada fue diseñada para ser expuesta, los riesgos que se diseñó pasar a las partes involucradas y el nivel de implicación que tuvo quien toma decisiones en el diseño de una participada. Por ejemplo, si quien toma decisiones está significativamente involucrado en el diseño de la participada (incluyendo la determinación del alcance de la autoridad para tomar decisiones), esa implicación puede indicar que quien toma dichas decisiones

tuvo la oportunidad e incentivo de obtener derechos que den lugar a que tenga la capacidad para dirigir las actividades relevantes.

Derechos mantenidos por otras partes

B64 Los derechos sustantivos mantenidos por otras partes pueden afectar a la capacidad de quien toma decisiones para dirigir las actividades relevantes de una participada. Los derechos de destitución sustantivos u otros derechos pueden indicar que quien toma decisiones es un agente.

B65 Cuando una sola parte mantiene derechos de destitución sustantivos y puede cesar a quien toma decisiones sin motivo, esto, aisladamente, es suficiente para concluir que este último es un agente. Si más de una parte mantiene estos derechos (y ninguna parte individualmente puede destituir a quien toma decisiones sin el acuerdo de las otras partes) esos derechos no son, aisladamente, concluyentes para determinar que quien toma decisiones actúa principalmente en nombre y beneficio de otros. Además, cuanto mayor sea el número de partes que se requiere que actúen juntas para ejercer los derechos a destituir a quien toma decisiones y mayor sea la magnitud de otros intereses económicos de quien toma decisiones y la variabilidad asociada con éstos (es decir, remuneración y otros intereses), menor será el peso que deberá aplicarse a este factor.

B66 Al evaluar si quien toma decisiones es un agente, deberán considerarse los derechos sustantivos mantenidos por otras partes que restringen la discreción de quien toma decisiones de forma similar a los derechos de destitución. Por ejemplo, un decisor a quien se le requiere que obtenga la aprobación de sus actos por un pequeño número de otras partes, generalmente, es un agente. (Véanse los párrafos B22 a B25 para guías adicionales sobre derechos y si son sustantivos).

B67 La consideración de los derechos mantenidos por otras partes incluirá una evaluación de los derechos ejercitables por el consejo de administración de una participada (u otro órgano de gobierno) y sus efectos sobre la autoridad para tomar decisiones [véase el párrafo B23(b)].

Remuneración

B68 Cuanto mayor sea la magnitud de la remuneración de quien toma decisiones y la variabilidad asociada con ésta, relacionadas con los rendimientos esperados procedentes de las actividades de la participada, mayor será la probabilidad de que quien toma decisiones sea un principal.

B69 Para determinar si quien toma decisiones es un principal o un agente se considerará también si existen las condiciones siguientes:

(a) La remuneración de quien toma decisiones es acorde con los servicios prestados.

(b) El acuerdo de remuneración incluye solo cláusulas, condiciones o importes que están presentes habitualmente en acuerdos para servicios similares y el nivel de formación se ha negociado sobre una base de independencia.

B70 Quien toma decisiones puede no ser un agente a menos que las condiciones establecidas en el párrafo B69(a) y (b) estén presentes. Sin embargo, el cumplimiento de esas condiciones de forma aislada no es suficiente para concluir que quien toma decisiones es un agente.

Exposición a la variabilidad de rendimientos procedentes de otras participaciones

B71 Para evaluar si es un agente quien toma decisiones cuando éste último mantiene otras participaciones en una participada (por ejemplo, inversiones en la participada o proporciona garantías con respecto al rendimiento de la participada), se considerará su exposición a la variabilidad de los rendimientos procedentes de esas participaciones. Mantener otras participaciones en una participada indica que quien toma decisiones puede ser un principal.

B72 Al evaluar su exposición a la variabilidad de los rendimientos procedentes de otras participaciones en la participada quien toma decisiones considerará los siguientes elementos:

(a) Cuanto mayor sea la magnitud de sus intereses económicos y la variabilidad asociada a éstos, teniendo en cuenta su remuneración y otros intereses en total, mayor será la probabilidad de que quien toma decisiones sea el principal.

(b) Si su exposición a la variabilidad de los rendimientos es diferente a la de los otros inversores y, si así es, si ésta puede influir en sus acciones. Por ejemplo, este puede ser el caso de que quien toma decisiones mantenga participaciones subordinadas en una participada, o proporcione otras formas de mejora crediticia a ésta.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Quien toma decisiones evaluará su exposición con respecto a la variabilidad total de los rendimientos de la participada. Esta evaluación se realizará principalmente sobre la base de los rendimientos esperados de las actividades de la participada pero sin ignorar la exposición máxima de quien toma decisiones a la variabilidad de los rendimientos de la participada a través de otras participaciones que mantenga quien toma decisiones.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 13

Quien toma decisiones (gerente del fondo) establece, comercializa y gestiona un fondo regulado, cotizado en un mercado público de acuerdo con parámetros definidos detalladamente establecidos en el mandato de inversión tal como requieren sus leyes y regulaciones locales. El fondo se comercializó a los inversores como una inversión en una cartera diversificada de valores de patrimonio de entidades cotizadas en mercados públicos. Dentro de los parámetros definidos, el gerente del fondo tiene discreción sobre los activos en los que invertir. El gerente del fondo ha realizado una inversión proporcional del 10 por ciento en el fondo y recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios igual al 1 por ciento del valor de los activos netos del fondo. Las comisiones son acordes con los servicios prestados. El gerente del fondo no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima del 10 por ciento de la inversión. No se requiere que el fondo establezca, y no ha establecido, un consejo de administración independiente. Los inversores no mantienen ningún derecho sustantivo que afectaría a la autoridad para tomar decisiones del gerente del fondo, pero puede rescatar sus participaciones dentro de límites particulares establecidos por el fondo.

Aunque operando dentro de los parámetros establecidos en el mandato de inversión y de acuerdo con los requerimientos de regulación, el gerente del fondo tiene derechos de toma de decisiones que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes del fondo —los inversores no mantienen derechos sustantivos que puedan afectar la autoridad para tomar decisiones del gerente del fondo. El gerente del fondo recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios que es acorde con el servicio prestado y tiene también una inversión proporcional en el fondo. La remuneración y su inversión exponen al gerente del fondo a la variabilidad de los rendimientos de las actividades del fondo sin crear una exposición que sea tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal.

En este ejemplo, la consideración de la exposición del gerente del fondo a la variabilidad de rendimientos del fondo junto con su autoridad para tomar decisiones dentro de los parámetros restringidos indica que el gerente del fondo es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Ejemplo 14

Quien toma decisiones establece la comercialización y gestión de un fondo que proporciona oportunidades de inversión a un número de inversores. Quien toma decisiones (gerente del fondo) debe tomar decisiones en el mejor interés de todos los inversores y según los acuerdos que gobiernan el fondo. No obstante, el gerente del fondo tiene amplia discreción para tomar decisiones. El gerente del fondo recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios igual al 1 por ciento de los activos gestionados y del 20 por ciento de todas las ganancias del fondo si se logra un nivel especificado de ganancia. Las comisiones son acordes con los servicios prestados.

Aunque debe tomar decisiones en el mejor interés de todos los inversores, el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones para dirigir las actividades relevantes del fondo. Al gerente del fondo se le pagan comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados. Además la remuneración alinea los intereses del gerente del fondo con los de los otros inversores para incrementar el valor del fondo, sin crear exposición a la variabilidad de los rendimientos de las actividades del fondo que sea tan significativa que la remuneración, cuando se considera aisladamente, indique que el gerente del fondo es un principal.

El patrón de conducta de hechos anterior y el análisis se aplica a los ejemplos 14A a 14D que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 14A

El gerente del fondo también tiene un 2 por ciento de inversión en el fondo que alinea sus intereses con los de los otros inversores. El gerente del fondo no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima del 2 por ciento de la inversión. Los inversores pueden destituir al gerente del fondo por mayoría simple de voto, pero solo por infracción del contrato.

La inversión del 2 por ciento del gerente del fondo incrementa su exposición a la variabilidad de los rendimientos de las actividades del fondo sin crear una exposición que sea tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Los derechos de los otros inversores a destituir al gerente del fondo se consideran derechos protectores porque solo son ejercitables en caso de infracción del contrato. En este ejemplo, aunque el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones y está expuesto a la variabilidad de los rendimientos por su participación y remuneración, la exposición del gerente de fondo indica que éste es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Ejemplo 14B

El gerente del fondo tiene una inversión proporcional más que sustancial en el fondo, pero no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima de esa inversión. Los inversores pueden destituir al gerente del fondo por mayoría simple de voto, pero solo por infracción del contrato.

En este ejemplo, los derechos de los otros inversores a cesar al gerente del fondo se consideran derechos protectores porque solo son ejercitables en caso de infracción del contrato. Aunque se pagan al gerente del fondo comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados, la combinación de la inversión del gerente de fondo junto con su remuneración podrían crear una exposición a la variabilidad de los rendimientos de las actividades del fondo tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Cuanto mayor sea la magnitud de los intereses económicos del gerente del fondo, y la variabilidad asociada con éstos (considerando su remuneración y otros intereses en su totalidad), mayor será el énfasis que pondría el gerente del fondo en dichos intereses económicos en el análisis, y mayor será la probabilidad de que el gerente del fondo sea un principal.

Por ejemplo, habiendo considerado su remuneración y los otros factores, el gerente del fondo puede considerar que un 20 por ciento de inversión sea suficiente para concluir que controla el fondo. Sin embargo, en circunstancias diferentes (es decir, si la remuneración u otros factores son diferentes), puede surgir control cuando el nivel de inversión sea diferente.

Ejemplo 14C

El gerente del fondo tiene una inversión proporcional en el fondo, pero no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima de su 20 por ciento de inversión. El fondo tiene un consejo de administración, cuyos miembros son independientes del gerente del fondo y son nombrados por los otros inversores. El consejo nombra anualmente al gerente de fondo. Si el consejo decide no renovar el contrato del gerente de fondo, los servicios prestados por éste podrían prestarse por otros gerentes del sector industrial.

Aunque se pagan al gerente del fondo comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados, la combinación de la inversión del 20 por ciento del gerente de fondo junto con su remuneración podrían crear una exposición a la variabilidad de los rendimientos de las actividades del fondo tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Sin embargo, los inversores tienen derechos sustanciales para destituir al gerente del fondo —el consejo de administración proporciona un mecanismo para asegurar que los inversores pueden cesar al gerente del fondo si decidieran hacerlo.

En este ejemplo, el gerente del fondo pone en el análisis mayor énfasis en los derechos de destitución sustantivos. Por ello, aunque el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones y está expuesto a la variabilidad de los rendimientos del fondo por remuneración e inversión, los derechos sustantivos mantenidos por los otros inversores indican que el gerente del fondo es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 15

Una participada se crea para comprar una cartera de valores garantizados por activos a tasa fija, financiada por instrumentos de deuda a tasa fija e instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de patrimonio se diseñan para proporcionar protección de las primeras pérdidas a los inversores de deuda y recibir los rendimientos residuales de la participada. La transacción se comercializó entre inversores de deuda potenciales como una inversión en una cartera de valores garantizados por activos con exposición al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los emisores de los valores garantizados por activos de la cartera y al riesgo de tasa de interés asociado con la gestión de la cartera. En el momento de la formación, los instrumentos de patrimonio representan el 10 por ciento del valor de los activos comprados. Quien toma decisiones (el gerente de los activos) gestiona la cartera de activos de forma activa tomando decisiones de inversión dentro de los parámetros establecidos en el folleto informativo de la participada. Por esos servicios, el gerente de los activos recibe una comisión fija basada en el mercado (es decir, un 1 por ciento de los activos que gestiona) y comisiones relacionadas con el rendimiento (es decir, un 10 por ciento de las ganancias) si las ganancias de la participada superan un nivel especificado. Las comisiones son acordes con los servicios prestados. El gerente de los activos mantiene un 35 por ciento del patrimonio en la participada. El 65 por ciento restante del patrimonio, y todos los instrumentos de deuda, se mantienen por un gran número de inversores ampliamente dispersos que no son partes relacionadas. El gerente de los activos puede ser destituido, sin motivo, por decisión de los otros inversores por mayoría simple.

Al gerente del fondo se le pagan comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados. La remuneración alinea los intereses del gerente de fondo con los de los otros inversores para incrementar el valor del fondo. El gerente de los activos tiene exposición a la variabilidad de los rendimientos procedentes de las actividades del fondo porque mantiene el 35 por ciento del patrimonio y por su remuneración.

Aunque opera dentro de los parámetros establecidos en el folleto informativo de la participada, el gerente de los activos tiene la capacidad presente de tomar decisiones de inversión que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada —los derechos de destitución mantenidos por los otros inversores tienen poco peso en el análisis porque esos derechos se mantienen por un gran número de inversores ampliamente dispersos. En este ejemplo, el gerente de los activos pone mayor énfasis en su exposición a la variabilidad de los rendimientos del fondo procedentes de su participación en el patrimonio, que se subordina a los instrumentos de deuda. La participación del 35 por ciento del patrimonio crea una exposición subordinada a pérdidas y derechos a los rendimientos de la participada, que son tan significativos que indica que el gerente de los activos es el principal. Por ello, el gerente de los activos concluye que controla la participada.

Ejemplo 16

Quien toma decisiones (el patrocinador) patrocina una entidad conducto multi-venta, que emite instrumentos de deuda a corto plazo a inversores que no son partes relacionadas. La transacción se comercializa a los inversores potenciales como una inversión en una cartera de activos a medio plazo con tasas altas con exposición mínima al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los emisores de los activos de la cartera. Varios transferidores venden carteras de activos a medio plazo de alta calidad a la entidad conducto. Cada transferidor atiende el servicio de la cartera de activos que vende a la entidad conducto y gestiona los derechos por cobrar en el momento del incumplimiento por una comisión de administración basada en el mercado. Cada transferidor también proporciona protección de las primeras pérdidas contra las pérdidas de créditos procedentes de su cartera de activos mediante una garantía de los activos transferidos a la entidad conducto superior a la necesaria. El patrocinador establece las cláusulas de la entidad conducto y gestiona las operaciones de ésta por una comisión basada en el mercado. La comisión es acorde con los servicios prestados. El patrocinador aprueba a los vendedores a los que se les permite vender a la entidad conducto, aprueba los activos a comprar por la entidad conducto y toma decisiones sobre la financiación de ésta. El patrocinador debe actuar en el mejor interés de todos los inversores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación
El patrocinador tiene derecho a los rendimientos residuales de la entidad conducto y también proporciona a la entidad conducto mejoras del crédito y liquidez. La mejora del crédito proporcionada por el patrocinador absorbe pérdidas de hasta el 5 por ciento de todos los activos de la entidad conducto después de que las pérdidas sean absorbidas por el transferidor. Los servicios de liquidez no se adelantan contra los activos incumplidos. Los inversores no mantienen derechos sustantivos que podrían afectar a la autoridad para tomar decisiones del patrocinador. Aun cuando se paga al patrocinador una comisión sobre la base del mercado por sus servicios que es acorde con los servicios prestados, éste está expuesto a la variabilidad de los rendimientos por las actividades de la entidad conducto debido a sus derechos a los rendimientos residuales de la entidad conducto y la provisión de mejoras de crédito y liquidez (es decir, la entidad conducto está expuesta al riesgo de liquidez por utilizar instrumentos de deuda a corto plazo para financiar activos a medio plazo. Aun cuando cada uno de los transferidores tenga derechos para la toma de decisiones que afectan al valor de los activos de la entidad conducto, el patrocinador tiene una autoridad amplia para tomar decisiones que le otorga la capacidad presente de dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la entidad conducto [es decir, el patrocinador estableció las condiciones de la entidad conducto, tiene el derecho a tomar decisiones sobre los activos (aprobación de los activos comprados y de los transferidores de esos activos) y la financiación de la entidad conducto (cuya nueva inversión debe financiarse de forma regular)]. El derecho a los rendimientos residuales de la entidad conducto y la provisión de mejoras crediticias y liquidez exponen al patrocinador a la variabilidad de los rendimientos de las actividades de la entidad conducto que es diferente de la de los otros inversores. Por consiguiente, esa exposición indica que el patrocinador es un principal y, por ello, el patrocinador concluye que controla la entidad conducto. La obligación del patrocinador de actuar en el mejor interés de todos los inversores no impide que el patrocinador sea un principal.

Relación con otras partes

B73 Al evaluar el control, un inversor considerará la naturaleza de su relación con otras partes y si éstas están actuando en nombre del inversor (es decir, son "agentes de facto"). La determinación de si otras partes están actuando como agentes de facto requiere de juicio profesional, considerando no solo la naturaleza de la relación sino también la forma en que esas partes interactúan entre ellas y el inversor.

B74 Esta relación no necesita involucrar un acuerdo contractual. Una parte es un agente de facto cuando el inversor tiene, o tienen los que dirigen las actividades del inversor, la capacidad de dirigir a esa parte para que actúe en su nombre. En estas circunstancias, el inversor considerará los derechos de toma de decisiones del agente de facto y su exposición indirecta, o derechos, a rendimientos variables a través del agente de facto junto con los suyos propios al evaluar el control de una participada.

B75 Los siguientes son ejemplos de estas otras partes que, mediante la naturaleza de sus relaciones, pueden actuar como agente de facto del inversor:

(a) Partes relacionadas del inversor.

(b) Una parte que recibe su participación en la participada como una aportación o préstamo del inversor.

(c) Una parte que ha acordado no vender, transferir o gravar sus participaciones en la participada sin la aprobación previa del inversor (excepto en situaciones en las que el inversor y la otra parte tengan el derecho a la aprobación previa y los derechos se basen en cláusulas mutuamente acordadas por partes independientes interesadas).

(d) Una parte que no puede financiar sus operaciones sin el apoyo financiero subordinado del inversor.

(e) Una participada para la que la mayoría de los miembros de su órgano de gobierno o para la que su personal clave de la gerencia son los mismos que los del inversor.

(f) Una parte que tiene una relación de negocio estrecha con el inversor, tales como la relación entre un suministrador de servicios profesionales y uno de sus clientes significativos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Control de activos especificados

B76 Un inversor valorará si trata una parte de una participada como una entidad considerada por separado y, si es así, si controla dicha entidad.

B77 Un inversor tratará una parte de una participada como una entidad considerada por separado si y solo si se satisfacen las siguientes condiciones:

. Los activos especificados de la participada (y las mejoras crediticias relacionadas, si las hubiera) son la única fuente de pago de los pasivos especificados de la participada o de otras participaciones especificadas de ésta. Las partes distintas de aquellas con el pasivo especificado no tienen derechos u obligaciones relacionadas con los activos especificados o con los flujos de efectivo residuales procedentes de esos activos. En esencia, ningún rendimiento procedente de los activos especificados puede utilizarse por lo que resta de la participada y ningún pasivo de la entidad considerada por separado puede pagarse con los activos de lo que resta de la participada. Por ello, en esencia, todos los activos, pasivos y patrimonio de la entidad considerada por separado están protegidos de la participada global. Esta entidad considerada por separado se denomina habitualmente un "silo".

B78 Cuando la condición del párrafo B77 se satisface, un inversor identificará las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la entidad considerada por separado y la forma en que se dirigen esas actividades para evaluar si tiene poder sobre esa parte de la participada. Al evaluar el control de la entidad considerada por separado, el inversor considerará también si está expuesta o tiene derechos a los rendimientos variables por su implicación en esa entidad considerada por separado y la capacidad de utilizar su poder sobre esa parte de la participada para influir en el importe de rendimientos del inversor.

B79 Si el inversor controla la entidad considerada por separado, el inversor consolidará esa parte de la participada. En ese caso, otras partes excluirán esa parte de la participada al evaluar el control de la participada y al consolidarla.

Evaluación continua

B80 Un inversor evaluará nuevamente si controla una participada si los hechos y circunstancias indican que existen cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 7.

B81 Si existe un cambio en la forma en que puede ejercerse el poder sobre una participada, ese cambio debe reflejarse en la forma en que un inversor evalúa su poder sobre una participada. Por ejemplo, los cambios en los derechos de toma de decisiones pueden significar que las actividades relevantes han dejado de ser dirigidas a través de los derechos de voto, sino que en su lugar otros acuerdos, tales como contratos, otorgan a otra parte o partes la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes.

B82 Un suceso puede ocasionar que un inversor gane o pierda poder sobre una participada sin que el inversor se encuentre involucrado en ese suceso. Por ejemplo, un inversor puede ganar poder sobre una participada porque los derechos de toma de decisiones mantenidos por otra parte o partes que anteriormente impedían al inversor controlar una participada han caducado.

B83 Un inversor también considerará los cambios que afecten a su exposición, o derechos, a rendimientos variables por su implicación en esa participada. Por ejemplo, un inversor que tiene poder sobre una participada puede perder el control de ésta si el inversor deja de tener derecho a recibir rendimientos o de estar expuesto a obligaciones, porque el inversor no haya satisfecho el párrafo 7(b) (por ejemplo, si se termina un contrato para recibir comisiones relacionadas con el rendimiento).

B84 Un inversor considerará si su evaluación de que actúa como un agente o un principal ha cambiado. Los cambios en la relación global entre el inversor y otras partes pueden significar que un inversor ha dejado de actuar como un agente, aun cuando haya actuado previamente como un agente y viceversa. Por ejemplo, si los cambios en los derechos del inversor, o de otras partes, tienen lugar, el inversor reconsiderará su estatus como un principal o un agente.

B85 La evaluación inicial de un inversor del control o su estatus como principal o agente no cambiaría simplemente debido a un cambio en las condiciones de mercado (por ejemplo, un cambio en los rendimientos de la participada producidos por condiciones del mercado), a menos que el cambio en las condiciones de mercado modifiquen uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 7 o cambios en la relación global entre un principal y un agente.

Determinación de si una entidad es una entidad de inversión

B85A Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias cuando evalúe si es una entidad de inversión, incluyendo su propósito y diseño. Una entidad que posee los tres elementos de la definición de una entidad de

inversión establecidos en el párrafo 27 es una entidad de inversión. Los párrafos B85B a B85M describen los elementos de la definición con mayor detalle.

Propósito del negocio

B85B La definición de una entidad de inversión requiere que el propósito de la entidad sea invertir únicamente para apreciación del capital, o ingresos de inversiones (tales como dividendos, intereses o ingresos por alquileres), o ambos. Documentos que indiquen cuáles son los objetivos de inversión de la entidad, tales como el memorando de oferta de la entidad, publicaciones distribuidas por la entidad y otros documentos de la sociedad o corporación, habitualmente proporcionarán evidencia del propósito del negocio de una entidad de inversión. Evidencia adicional puede incluir la forma en que la entidad se presenta a sí misma ante terceros (tales como inversores potenciales o participadas potenciales); por ejemplo, una entidad puede presentar su negocio como que proporciona inversiones a medio plazo para apreciación del capital. Por el contrario, una entidad que se presenta a sí misma como un inversor cuyo objetivo es desarrollar, producir o comercializar conjuntamente productos con sus entidades participadas tiene un propósito de negocio que es incongruente con el propósito de negocio de una entidad de inversión, porque la entidad obtendrá rendimientos de la actividad de desarrollo, producción o comercialización, así como de sus inversiones (véase el párrafo B85I).

B85C Una entidad de inversión puede prestar servicios relacionados con inversiones a terceros (por ejemplo servicios de asesoría de inversiones, gestión de inversiones, apoyo a la inversión y servicios administrativos), bien directamente o a través de una subsidiaria, a terceros así como a sus inversores, incluso si esas actividades son sustanciales para la entidad, siempre que la entidad continúe cumpliendo la definición de una entidad de inversión.

B85D Una entidad de inversión puede participar también en las siguientes actividades relacionadas con inversiones, bien directamente o a través de una subsidiaria, si estas actividades se llevan a cabo para maximizar el rendimiento de la inversión (apreciación del capital o ingresos de inversiones) de sus participadas y no representan una actividad sustancial de negocio separada o una fuente sustancial separada de ingresos para la entidad de inversión:

(a) prestación de servicios de gestión y asesoría estratégica a una participada; y

(b) prestación de apoyo financiero a la participada, tal como un préstamo, compromiso o garantía de capital.

B85E Si una entidad de inversión tiene una subsidiaria que presta no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios o actividades relacionados con inversiones, que se relacionan con las actividades de inversión de la entidad de inversión, a la entidad u otras partes, tales como los descritos en los párrafos B85C y B85D, consolidará esa subsidiaria de acuerdo con el párrafo 32. Si la subsidiaria que proporciona los servicios o actividades relacionados con la inversión es por sí misma una entidad de inversión, la controladora que es una entidad de inversión medirá esa subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 31.

Estrategias de salida

B85F Los planes de inversión de una entidad también proporcionan evidencia de su propósito de negocio. Una característica que diferencia una entidad de inversión de otras entidades es que la primera no prevé mantener sus inversiones de forma indefinida; las mantiene por un periodo limitado. Puesto que las inversiones en patrimonio y las inversiones en activos no financieros tienen el potencial de mantenerse de forma indefinida, una entidad de inversión tendrá una estrategia de salida que documente la forma en que prevé realizar la apreciación del capital de prácticamente todas sus inversiones en patrimonio e inversiones en activos no financieros. Una entidad de inversión tendrá también una estrategia de salida para todos los instrumentos de deuda que tengan el potencial de mantenerse de forma indefinida, por ejemplo, inversiones en deuda perpetua. La entidad no necesita documentar estrategias de salida específicas para cada inversión individual, sino que identificará estrategias potenciales diferentes para los diversos tipos o carteras de inversiones, incluyendo una programación de tiempo significativa para la salida de las inversiones. Los mecanismos de salida que solo se definen para casos de incumplimiento, tales como una infracción del contrato o falta de rendimiento, no se consideran estrategias de salida para esta evaluación.

B85G Las estrategias de salida pueden variar por tipo de inversión. Para inversiones en títulos de patrimonio no cotizados, ejemplos de estrategias de salida incluyen una oferta pública inicial, una colocación privada, una venta acordada de un negocio, distribuciones (a inversores) de participaciones en la propiedad de participadas y ventas de activos (incluyendo la venta de activos de una participada seguida de una liquidación de la participada). Para inversiones en patrimonio que se negocian en un mercado bursátil, ejemplos de estrategias de salida incluyen la venta de la inversión en una colocación privada o en un mercado bursátil. Para inversiones

inmobiliarias, un ejemplo de una estrategia de salida incluye la venta del inmueble a través de intermediarios de propiedades especializados o del mercado abierto.

B85H Una entidad de inversión puede tener una inversión en otra entidad de inversión que esté constituida en conexión con la entidad por razones legales, de regulación, fiscales o motivos de negocio similares. En este caso, el inversor de la entidad de inversión no necesita tener una estrategia de salida para esa inversión, siempre que la participada que sea una entidad de inversión tenga estrategias de salida apropiadas para sus inversiones.

Ganancias procedentes de inversiones

B85I Una entidad no está invirtiendo solamente para apreciación del capital, ingresos de inversiones, o ambos, si la entidad u otro miembro del grupo que contiene la entidad (es decir, el grupo que es controlado por la controladora última de la entidad de inversión) obtiene, o tiene el objetivo de obtener, otros beneficios procedentes de las inversiones de la entidad que no están disponibles para otras partes no relacionadas con la participada. Estos beneficios incluyen:

(a) la adquisición, el uso, intercambio o la explotación de los procesos, los activos o la tecnología de una participada. Esto incluiría la entidad u otro miembro del grupo que tenga derechos desproporcionados o exclusivos, para adquirir activos, tecnología, productos o servicios de cualquier participada; por ejemplo, manteniendo una opción de compra de un activo de una participada si el desarrollo del activo se considera exitoso;

(b) acuerdos conjuntos (tal como se definen en la NIIF 11) u otros acuerdos entre la entidad u otro miembro del grupo y una participada para desarrollar, producir, comercializar o proporcionar productos o servicios;

(c) garantías o activos financieros proporcionados por una participada para servir como garantía colateral de acuerdos de préstamo de la entidad u otro miembro del grupo (sin embargo, una entidad de inversión sería todavía capaz de utilizar una inversión en una participada como garantía colateral de cualquiera de sus préstamos);

(d) una opción mantenida por una parte relacionada de la entidad para comprar, de esa entidad u otro miembro del grupo, una participación en la propiedad de una participada de la entidad;

(e) excepto por lo descrito en el párrafo B85J, las transacciones entre la entidad u otro miembro del grupo y una participada que:

(i) sean en términos que no están disponibles para entidades que no son partes relacionadas de la entidad, de otro miembro del grupo o de la participada;

(ii) no están al valor razonable; o

(iii) representan una parte sustancial de la actividad de negocio de la entidad o de la participada, incluyendo actividades de negocio de otras entidades del grupo.

B85J Una entidad de inversión puede tener una estrategia para invertir en más de una participada en el mismo sector industrial, mercado o área geográfica para beneficiarse de sinergias que incrementan la apreciación del capital e ingresos de inversiones de esas participadas. A pesar del párrafo B85I(e), una entidad no queda inhabilitada para ser clasificada como una entidad de inversión simplemente porque estas participadas negocien entre ellas.

Medición del valor razonable

B85K Un elemento esencial de la definición de una entidad de inversión es que se mida y evalúe el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable, porque el uso del valor razonable da lugar a información más relevante que, por ejemplo, la consolidación de sus subsidiarias o la utilización del método de la participación para sus participaciones en asociadas o negocios conjuntos. Para demostrar que cumple este elemento de la definición, una entidad de inversión:

(a) proporcionará a los inversores información sobre el valor razonable y medirá prácticamente todas sus inversiones al valor razonable en sus estados financieros siempre que se requiera o permita el valor razonable de acuerdo con las NIIF; y

(b) presentará de forma interna información sobre el valor razonable al personal clave de la gerencia de la entidad (tal como se define en la NIC 24), quien utilizará el valor razonable como atributo de medición principal para evaluar el rendimiento de prácticamente todas las inversiones y tomar decisiones de inversión.

B85L Para cumplir el requerimiento del B85K(a), una entidad de inversión:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) optaría por contabilizar cualquier propiedad de inversión utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*;

(b) optaría por la exención de aplicar el método de la participación de la NIC 28 para sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos; y

(c) mediría sus activos financieros al valor razonable utilizando los requerimientos de la NIIF 9.

B85M Una entidad de inversión puede tener algunos activos que no son de inversión, tales como el inmueble de la sede oficial y equipamiento relacionado, y puede también tener pasivos financieros. El elemento de medición del valor razonable contenido en la definición de una entidad de inversión del párrafo 27(c) se aplica a las inversiones de una entidad de inversión. Por consiguiente, una entidad de inversión no necesita medir sus activos que no son de inversión o sus pasivos al valor razonable.

Características típicas de una entidad de inversión

B85N Para determinar si cumple la definición de una entidad de inversión, una entidad considerará si muestra las características típicas de una de ellas (véase el párrafo 28). La ausencia de una o más de estas características típicas no inhabilita necesariamente a una entidad para clasificarla como una entidad de inversión pero indica que se requiere juicio adicional para determinar si la entidad es una entidad de inversión.

Más de una inversión

B85O Una entidad de inversión habitualmente mantiene varias inversiones para diversificar su riesgo y maximizar sus rendimientos. Una entidad puede mantener una cartera de inversiones directa o indirectamente, por ejemplo, manteniendo una sola inversión en otra entidad de inversión que mantiene por sí misma varias inversiones.

B85P Puede haber ocasiones en las que la entidad mantiene una sola inversión. Sin embargo, mantener una sola inversión no impide necesariamente que una entidad cumpla la definición de una entidad de inversión. Por ejemplo, una entidad de inversión puede mantener solamente una sola inversión cuando la entidad:

(a) está en su periodo de puesta en marcha y todavía no ha identificado las inversiones adecuadas y, por ello, no ha ejecutado todavía su plan de inversión para adquirir varias inversiones;

(b) no ha realizado todavía otras inversiones para reemplazar las que ha dispuesto;

(c) se establece para agrupar fondos de inversores para invertir en una sola inversión cuando esa inversión es imposible de obtener por inversores individuales (por ejemplo cuando la inversión mínima requerida es demasiado alta para un inversor individual); o

(d) está en proceso de liquidación.

Más de un inversor

B85Q Habitualmente, una entidad de inversión tendría varios inversores que pondrían en común sus fondos para acceder a servicios de gestión de inversiones y oportunidades de inversión a los que podrían no haber tenido acceso de forma individual. Habiendo varios inversores sería menos probable que la entidad, u otros miembros del grupo que contiene la entidad, obtuvieran beneficios distintos de la apreciación del capital o ingresos de inversiones (véase el párrafo B85I).

B85R De forma alternativa, una entidad de inversión puede formarse por, o para, un solo inversor que representa o apoya los intereses de un grupo más amplio de inversores (por ejemplo, un fondo de pensiones, fondo de inversión gubernamental o fideicomiso familiar).

B85S Puede haber ocasiones en las que la entidad tiene, de forma temporal, un solo inversor. Por ejemplo, una entidad de inversión puede tener solamente un inversor cuando la entidad:

(a) está dentro de su periodo de oferta inicial, que no ha expirado y la entidad está identificando de forma activa inversores adecuados;

(b) no ha identificado todavía inversores adecuados para sustituir las participaciones en la propiedad que han sido canjeadas; o

(c) está en proceso de liquidación.

Inversores no relacionados

B85T Habitualmente, una entidad de inversión tiene varios inversores que no son partes relacionadas de la entidad (tal como se definen en la NIC 24) u otros miembros del grupo que contiene la entidad. Habiendo inversores que no son partes relacionadas sería menos probable que la entidad, u otros miembros del grupo que contiene

la entidad, obtuvieran beneficios distintos de la apreciación del capital o ingresos de inversiones (véase el párrafo B85I).

B85U Sin embargo, una entidad aún puede cumplir los requisitos de una entidad de inversión a pesar de que sus inversores sean sus partes relacionadas. Por ejemplo, una entidad de inversión puede establecer un fondo "paralelo" separado para un grupo de sus empleados (tales como personal clave de la gerencia) u otros inversores que son partes relacionadas, que refleja las inversiones del fondo de inversión principal de la entidad. Este fondo "paralelo" puede cumplir los requisitos para considerarse como una entidad de inversión aun cuando todos sus inversores sean partes relacionadas.

Participaciones en la propiedad

B85V Una entidad de inversión es habitualmente, pero no se requiere que lo sea, una entidad legal separada. Las participaciones en la propiedad en una entidad de inversión tienen habitualmente la forma de participaciones en el patrimonio o participaciones similares (por ejemplo, participaciones societarias) a las que se atribuye una parte proporcional de los activos netos de la entidad de inversión. Sin embargo, la existencia de diferentes clases de inversores, algunos de los cuales tienen derecho solo a una inversión específica o grupos de inversiones, o que tienen participación proporcional distinta en los activos netos, no le impide a una entidad ser una entidad de inversión.

B85W Además, una entidad que tiene participaciones significativas en la propiedad en forma de deuda que, de acuerdo con otras NIIF aplicables, no cumple la definición de patrimonio, aún puede cumplir los requisitos para considerarse una entidad de inversión, siempre que los tenedores de la deuda estén expuestos a rendimientos variables procedentes de cambios en el valor razonable de los activos netos de la entidad.

Requerimientos de contabilización

Procedimientos de consolidación

B86 Los estados financieros consolidados:

(a) Combinan partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias.

(b) Compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria (la NIIF 3 explica la forma de contabilizar la plusvalía relacionada).

(c) Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo procedente de transacciones intragrupo que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente). Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo.

Políticas contables uniformes

B87 Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en los estados financieros de los miembros del grupo al elaborar los estados financieros consolidados para asegurar la conformidad con las políticas contables del grupo.

Medición

B88 Una entidad incluirá los ingresos y gastos de una subsidiaria en los estados financieros consolidados desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que cese dicho control sobre la subsidiaria. Los ingresos y gastos de la subsidiaria deberán basarse en los importes de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, un gasto por depreciación reconocido en el estado del resultado integral consolidado después de la fecha de la adquisición se basará en los valores razonables de los activos depreciables relacionados reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Derechos de voto potenciales

B89 Cuando existan derechos de voto potenciales, u otros instrumentos derivados que contengan derechos de voto potenciales, la proporción del resultado del periodo y cambios en el patrimonio asignados a la controladora y a las participaciones no controladoras al preparar los estados financieros consolidados se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos de que se aplique el párrafo B90.

B90 En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una participación en la propiedad que existe como resultado de una transacción que le da acceso, en ese momento, a los rendimientos asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la controladora y participaciones no controladoras al elaborar los estados financieros consolidados, se determinará teniendo en cuenta el ejercicio eventual de esos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso a la entidad a los rendimientos en ese momento.

B91 La NIIF 9 no se aplicará a participaciones en subsidiarias que se consoliden. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad de una subsidiaria, los instrumentos no están sujetos a los requerimientos de la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales en una subsidiaria se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

Fecha de presentación

B92 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. Cuando los finales de los períodos sobre los que informan la controladora y una de las subsidiarias fueran diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros de la controladora para permitir a ésta consolidar la información financiera de la subsidiaria, a menos que sea impracticable hacerlo.

B93 Si fuera impracticable hacerlo, la controladora consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En cualquier caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros de la subsidiaria y la de los estados financieros consolidados no será mayor de tres meses, y la duración de los periodos sobre los que se informa y cualquier diferencia entre las fechas de los estados financieros será la misma de periodo a periodo.

Participaciones no controladoras

B94 Una entidad atribuirá el resultado del periodo y cada componente de otro resultado integral a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. La entidad atribuirá también el resultado integral total a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras incluso si los resultados de las participaciones no controladoras dan lugar a un saldo deudor.

B95 Si una subsidiaria tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que estén clasificados como patrimonio, y cuyos tenedores sean las participaciones no controladoras, la entidad computará su participación en el resultado del periodo después de ajustar los dividendos de estas acciones, al margen de que éstos hayan sido declarados o no.

Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladoras

B96 Cuando cambie la proporción de patrimonio mantenido por las participaciones no controladoras, una entidad ajustará los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la subsidiaria. La entidad reconocerá directamente en patrimonio la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

Pérdida de control

B97 Una controladora puede perder el control de una subsidiaria en dos o más acuerdos (transacciones). Sin embargo, algunas veces las circunstancias indican que los acuerdos múltiples deben contabilizarse como una transacción única. Para determinar si los acuerdos se han de contabilizar como una única transacción, una controladora considerará todas las cláusulas y condiciones de dichos acuerdos y sus efectos económicos. Uno

o varios de los siguientes indicios indican que una controladora debería contabilizar los acuerdos múltiples como una única transacción:

(a) Son realizados en el mismo momento o teniendo en cuenta el uno al otro.

(b) Forman una transacción única diseñada para lograr un efecto comercial total.

(c) El hecho de que ocurra un acuerdo depende de al menos uno de los otros acuerdos.

(d) Un acuerdo considerado en sí mismo no está económicamente justificado, pero sí lo está cuando se le considera juntamente con otros. Un ejemplo es cuando el precio de una disposición de acciones se fija por debajo del mercado y se compensa con otra posterior a un precio superior al de mercado.

B98 Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria:

(a) dará de baja en cuentas:

(i) los activos (incluyendo la plusvalía) y pasivos de la subsidiaria por su importe en libros en la fecha en que se perdió el control; y

(ii) el importe en libros de todas las participaciones no controladoras en la anterior subsidiaria en la fecha en que se pierda el control (incluyendo todos los componentes de otro resultado integral atribuible a las mismas).

(b) reconocerá:

(i) el valor razonable de la contraprestación recibida, si la hubiera, por la transacción, suceso o circunstancias que diera lugar a la pérdida de control;

(ii) cuando la transacción, suceso o circunstancia que dé lugar a la pérdida de control conlleve una distribución de acciones de la subsidiaria a los propietarios en su condición de tales, dicha distribución; y

(iii) la inversión conservada en la que anteriormente fue subsidiaria por su valor razonable en la fecha en que se pierda el control.

(c) Reclasificará el resultado del periodo, o transferirá directamente a ganancias acumuladas si se requiere por otras NIIF, los importes reconocidos en otro resultado integral en relación con la subsidiaria sobre la base descrita en el párrafo B99.

(d) Reconocerá toda diferencia resultante como ganancia o pérdida en el resultado del periodo atribuible a la controladora.

B99 Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, la primera contabilizará todos los importes anteriormente reconocidos en otro resultado integral en relación con esa subsidiaria sobre la misma base que se habría requerido si la controladora hubiera dispuesto los activos o pasivos relacionados. Por ello, cuando se pierda el control de una subsidiaria, si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral se hubiera reclasificado al resultado del periodo por la disposición de los activos o pasivos relacionados, la controladora reclasificará la ganancia o pérdida de patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación). Cuando se pierda el control de una subsidiaria, si un superávit de revaluación anteriormente reconocido en otro resultado integral se hubiera transferido directamente a ganancias acumuladas por la disposición del activo, la controladora transferirá el superávit de revaluación directamente a ganancias acumuladas.

B99A Si una controladora pierde el control de una subsidiaria que no contiene un negocio, como se define en la NIIF 3, como resultado de una transacción que involucra una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la controladora determinará la ganancia o pérdida de acuerdo con los párrafos B98 y B99. La ganancia o pérdida que procede de la transacción (incluyendo los importes anteriormente reconocidos en otro resultado integral que se reclasificaría al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo B99) se reconocerá en el resultado del periodo de la controladora solo en la medida de las participaciones en esa asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de la ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión en esa asociada o negocio conjunto. Además, si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria y ésta es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la controladora reconocerá la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en esa antigua subsidiaria en su resultado del periodo solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de esa ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua subsidiaria. Si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria que se contabiliza ahora de acuerdo con la NIIF 9, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua subsidiaria se reconocerá en su totalidad en el resultado del periodo de la controladora.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 17

Una controladora tiene una participación del 100 por ciento en una subsidiaria que no contiene un negocio. La controladora vende el setenta por ciento de su participación en la subsidiaria a una asociada en la cual tiene una participación del veinte por ciento. Como consecuencia de esta transacción la controladora pierde el control de la subsidiaria. El importe en libros de los activos netos de la subsidiaria es de 100 u.m. y el importe en libros de la participación vendida es de 70 u.m. (70 u.m. = 100 u.m. x 70%). El valor razonable de la contraprestación recibida es de 210 u.m., que es también el valor razonable de la participación vendida. La inversión conservada en la antigua subsidiaria es una asociada contabilizada utilizando el método de la participación y su valor razonable es de 90 u.m. La ganancia determinada de acuerdo con los párrafos B98 y B99, antes de la eliminación requerida por el párrafo B99A, es de 200 u.m. (200 u.m. = 210 u.m. + 90 u.m. - 100 u.m.). Esta ganancia comprende dos partes:

(a) La ganancia (140 u.m.) que procede de la venta de la participación del setenta por ciento en la subsidiaria a la asociada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (210 u.m.) y el importe en libros de la participación vendida (70 u.m.). De acuerdo con el párrafo B99A, la controladora reconoce en su resultado del periodo el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el ochenta por ciento de esta ganancia, eso es 112 u.m. (112 u.m. = 140 u.m. x 80%). El veinte por ciento que resta de la ganancia (28 u.m. = 140 u.m. x 20%) se elimina contra el importe en libros de la inversión en la asociada existente.

(b) La ganancia (60 u.m.) que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión directamente conservada en la antigua subsidiaria. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la inversión conservada en la antigua subsidiaria (90 u.m.) y el 30 por ciento del importe en libros de los activos netos de la subsidiaria (30 u.m. = 100 u.m. x 30%). De acuerdo con el párrafo B99A, la controladora reconoce en su resultado del periodo el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada nueva de los inversores no relacionados con el inversor. Esto es de cincuenta y seis por ciento (70% x 80%) de la ganancia, eso es 34 u.m. (34 u.m. = 60 u.m. x 56%). El 44 por ciento que resta de la ganancia 26 u.m. (26 u.m. = 60 u.m. x 44%) se elimina contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua subsidiaria.

Contabilización de un cambio en el estatus de una entidad de inversión

B100 Cuando una entidad deja de ser una entidad de inversión, aplicará la NIIF 3 a cualquier subsidiaria que fue medida anteriormente al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 31. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. Al medir cualquier plusvalía o ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas que surja de la adquisición atribuida, el valor razonable de la subsidiaria en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida. Todas las subsidiarias se consolidarán de acuerdo con los párrafos 19 a 24 de esta NIIF a partir de la fecha de cambio de estatus.

B101 Cuando una entidad se convierta en una entidad de inversión, cesará de consolidar sus subsidiarias en la fecha del cambio de estatus, excepto por cualquier subsidiaria que continuará consolidándose de acuerdo con el párrafo 32. La entidad de inversión aplicará los requerimientos de los párrafos 25 y 26 a las subsidiarias que deje de consolidar como si la entidad de inversión hubiera perdido el control de las subsidiarias en esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta NIIF de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 11, NIIF 12, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 (modificadas en 2011).

C1A El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, modificó los párrafos C2 a C6 y añadió los párrafos C2A y C2B, C4A a C4C, C5A, C6A y C6B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 10 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.

C1B *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 2, 4, C2A, C6A y el Apéndice A y añadió los párrafos 27 a 33, B85A a B85W, B100 y B101 y C3A a C3F. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, revelará este hecho y aplicará todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

C1C *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28), emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 25 y 26 y añadió el párrafo B99A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a transacciones que tengan lugar en periodos anuales que comiencen a partir de una fecha a fijar por el IASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C1D *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28), emitida en diciembre de 2014, modificó los párrafos 4, 32, B85C, B85E y C2A y añadió los párrafos 4A y 4B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

Transición

C2 Una entidad aplicará esta NIIF retroactivamente, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, excepto por lo especificado en los párrafos C2A a C6.

C2A A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta NIIF, y si se lo hace con posterioridad a que se apliquen por primera vez las modificaciones de *Entidades de Inversión* y *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* a esta NIIF, una entidad solo necesita presentar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial de esta NIIF (el "periodo inmediato anterior"). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C2B A efectos de esta NIIF, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación anual en que se aplica esta NIIF por primera vez.

C3 En la fecha de aplicación inicial, no se requiere que una entidad realice ajustes a la contabilidad anterior por su implicación en:

(a) las entidades que estaban consolidadas anteriormente de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y SIC-12 *Consolidación-Entidades de Cometido Específico*, continúan siendo consolidadas de acuerdo con esta NIIF; o

(b) entidades que estaban anteriormente sin consolidar de acuerdo con la NIC 27 y SIC-12 y, de acuerdo con esta NIIF, continúan sin ser consolidadas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

C3A En la fecha de aplicación inicial, una entidad evaluará si es una entidad de inversión sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en esa fecha. Si, en la fecha de la aplicación inicial, una entidad concluye que es una entidad de inversión, aplicará los requerimientos de los párrafos C3B a C3F en lugar de los párrafos C5 y C5A.

C3B Excepto por cualquier subsidiaria que se consolide de acuerdo con el párrafo 32 (a la que se apliquen los párrafos C3 y C6 o los párrafos C4 a C4C, el que proceda), una entidad de inversión medirá su inversión en cada subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados como si los requerimientos de esta NIIF hubieran estado siempre vigentes. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva el periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior por cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de la subsidiaria; y

(b) el valor razonable de la inversión de la entidad de inversión en la subsidiaria.

El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en otro resultado integral se transferirá a ganancias acumuladas al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

C3C Antes de la fecha en que se adopte la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, una entidad de inversión utilizará los importes del valor razonable que se presentaban anteriormente a los inversores o a la gerencia, si esos importes representan el importe para el que la inversión podría haber sido intercambiada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, para realizar una transacción en condiciones de independencia mutua en la fecha de la valoración.

C3D Si la medición de una inversión en una subsidiaria de acuerdo con los párrafos C3B y C3C es impracticable (tal como se define en la NIC 8), una entidad de inversión aplicará los requerimientos de esta NIIF al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación de los párrafos C3B y C3C, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Si es este el caso, el ajuste a patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

C3E Si una entidad de inversión ha dispuesto, o ha perdido el control, de una inversión en una subsidiaria antes de la fecha de aplicación inicial de esta NIIF, no se requiere que la entidad de inversión realice ajustes en la contabilización anterior de esa subsidiaria.

C3F Si una entidad aplica las modificaciones del documento *Entidades de Inversión* a un periodo posterior al que aplique la NIIF 10 por primera vez, las referencias a "la fecha de aplicación inicial" de los párrafos C3A a C3E deberán interpretarse como "el comienzo del periodo anual sobre el que se informa para el que las modificaciones del documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, se apliquen por primera vez".

C4 Cuando la aplicación de esta NIIF por primera vez dé lugar a que un inversor consolide una participada que no estaba consolidada de acuerdo con la NIC 27 y la SIC-12 el inversor:

(a) Si la participada es un negocio (tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*), el inversor medirá los activos, pasivos y participaciones no controladoras en esa participada no consolidada con anterioridad en la fecha de la aplicación inicial como si esa participada hubiera sido consolidada (y por ello había aplicado la contabilidad de adquisición de acuerdo con la NIIF 3) desde la fecha en que el inversor obtuvo el control de dicha participada sobre la base de los requerimientos de esta NIIF. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Si la fecha en que se obtuvo el control es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, el inversor reconocerá, como un ajuste en el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

(i) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(ii) el importe en libros anterior a la implicación del inversor en la participada.

(b) Si la participada no es un negocio (tal como se define en la NIIF 3), medirá los activos, pasivos y participaciones no controladoras en esa participada no consolidada con anterioridad en la fecha de la aplicación inicial como si esa participada hubiera sido consolidada (aplicando el método de la adquisición de acuerdo con la NIIF 3 sin reconocer ninguna plusvalía procedente de la participada) desde la fecha en que inversor obtuvo el control de esa participada sobre la base de los requerimientos de esta NIIF. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Si la fecha en que se obtuvo el control es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, el inversor reconocerá, como un ajuste en el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(ii) el importe en libros anterior a la implicación del inversor en la participada.

C4A Si es impracticable la medición de los activos, pasivos y participación no controladora de acuerdo con los párrafos C4(a) o (b) (tal como se define en la NIC 8) un inversor:

(a) Si la participación es un negocio, aplicará los requerimientos de la NIIF 3 en la fecha de adquisición atribuida. La fecha de adquisición atribuida será el comienzo del primer periodo en que es practicable la aplicación del párrafo C4(a) que puede ser el periodo presente.

(b) Si la participada no es un negocio, el un inversor aplicará, el método de la adquisición como se describe en la NIIF 3 pero sin reconocer la plusvalía de la participada a la fecha de adquisición atribuida. La fecha de adquisición atribuida será el comienzo del primer periodo en que es practicable la aplicación de este del párrafo C4(b), que puede ser el periodo presente.

El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Si la fecha de adquisición atribuida es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, el inversor reconocerá, como un ajuste en el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

(c) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(d) el importe en libros anterior a la implicación del inversor en la participada.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en el patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

C4B Si un inversor aplica los párrafos C4 y C4A y la fecha en que obtuvo el control de acuerdo con esta NIIF es posterior a la fecha de vigencia de la NIIF 3 revisada en 2008 [NIIF 3 (2008)], la referencia a la NIIF 3 de los párrafos C4 y C4A será a la NIIF 3 (2008). Si el control se obtuvo antes de la fecha de vigencia de la NIIF 3 (2008), un inversor aplicará ya sea la NIIF 3 (2008) o la NIIF 3 (emitida en 2004).

C4C Si un inversor aplica los párrafos C4 y C4A y la fecha en que obtuvo el control de acuerdo con esta NIIF es posterior a la fecha de vigencia de la NIC 27 revisada en 2008 [NIC 27 (2008)], un inversor aplicará los requerimientos de esta NIIF para todos los periodos en que la participada se consolide de forma retroactiva de acuerdo con los párrafos C4 y C4A. Si el control se obtuvo antes de la fecha de vigencia de la NIC 27 (2008), un inversor aplicará ya sea:

(a) los requerimientos de esta NIIF para todos los periodos en que la participada se consolide de forma retroactiva de acuerdo con los párrafos C4 a C4A; o

(b) los requerimientos de la versión de la NIC 27 emitida en 2003 [NIC 27 (2003)], para los periodos anteriores a la fecha de vigencia de la NIC 27 (2008) y a partir de entonces, para los periodos siguientes, los requerimientos de esta NIIF.

C5 Cuando la aplicación de esta NIIF por primera vez dé lugar a que un inversor deje de consolidar una participada que era consolidada de acuerdo con la NIC 27 y la SIC-12, el inversor medirá la participación conservada en la participada en la fecha de la aplicación inicial al importe al que hubiera sido medida si los requerimientos de esta NIIF hubieran estados vigentes cuando el inversor pasó a estar involucrado en la participada (pero no obtuvo el control de acuerdo con esta NIIF) o perdió el control de ésta. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Si la fecha en que el inversor pasó a involucrarse en la participada (pero no obtuvo el control de acuerdo con esta NIIF), o perdió el control de ésta, es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, el inversor reconocerá, como un ajuste en patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(b) el importe reconocido de la participación del inversor en la participada.

C5A Si es impracticable la medición de la participación en la participada de acuerdo con el párrafo C5(tal como se define en la NIC 8), un inversor aplicará los requerimientos de esta NIIF al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación del C5, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Si la fecha en que el inversor pasó a involucrarse en la participada (pero no obtuvo el control de acuerdo con esta NIIF), o perdió el control de ésta, es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, el inversor reconocerá, como un ajuste en patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

(a) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(b) el importe reconocido de la participación del inversor en la participada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en el patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

C6 Los párrafos 23, 25, B94 y B96 a B99 fueron modificaciones a la NIC 27 realizadas en 2008 que se trasladaron a la NIIF 10. Excepto cuando una entidad aplique el párrafo C3 o deba cumplir los requerimientos de los párrafos C4 a C5A, la entidad aplicará los requerimientos de esos párrafos de la forma siguiente:

(a) Una entidad no reexpresará la atribución del resultado del periodo a periodos sobre los que se informa anteriores si aplica la modificación del párrafo B94 por primera vez.

(b) Los requerimientos de los párrafos 23 y B96 sobre la contabilidad de los cambios en las participaciones en la propiedad de una subsidiaria después de obtener el control no se aplicarán a los cambios que tengan lugar antes de que una entidad aplique estas modificaciones por primera vez.

(c) Una entidad no reexpresará el importe en libros de una inversión en una antigua subsidiaria si el control se perdió antes de la aplicación por primera vez de las modificaciones de los párrafos 25 y B97 a B99. Además, una entidad no recalculará ganancia o pérdida alguna por la pérdida de control de una subsidiaria que haya ocurrido antes de que se apliquen por primera vez las modificaciones de los párrafos 25 y B97 a B99.

Referencias al "periodo inmediato anterior"

C6A A pesar de las referencias al periodo anual inmediato que precede la fecha de aplicación inicial (el "periodo inmediato anterior") de los párrafos C3B a C5A, una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al "periodo inmediato anterior" de los párrafos C3B a C5A se interpretarán como al "primer periodo comparativo ajustado presentado".

C6B Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.

Referencias a la NIIF 9

C7 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia en esta NIIF a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de otras NIIF

C8 Esta NIIF deroga los requerimientos relativos a los estados financieros consolidados de la NIC 27 (modificada en 2008).

C9 Esta NIIF también deroga la SIC- 12 *Consolidación-Entidades de Cometido Específico*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 11
Acuerdos Conjuntos

Objetivo

1 **El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir, *acuerdos conjuntos*).**

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta NIIF define *control conjunto* y requiere que una entidad que es una *parte de un acuerdo conjunto* determine el tipo de acuerdo conjunto en el que se encuentra involucrada mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones y contabilice dichos derechos y obligaciones de acuerdo con el tipo de acuerdo conjunto.

Alcance

3 **Esta NIIF se aplicará por todas las entidades que sean una parte de un acuerdo conjunto.**

Acuerdos conjuntos

4 **Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.**

5 **Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:**

(a) **Las partes están obligadas por un acuerdo contractual (véanse los párrafos B2 a B4).**

(b) **El acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo (véanse los párrafos 7 a 13).**

6 **Un acuerdo conjunto es una *operación conjunta* o un *negocio conjunto*.**

Control conjunto

7 **Control conjunto es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.**

8 Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes).

9 Una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.

10 En un acuerdo conjunto, ninguna parte individualmente controla el acuerdo por sí misma. Una parte con control conjunto de un acuerdo puede impedir que cualquiera de las otras partes, o grupo de las partes, controle el acuerdo.

11 Un acuerdo puede ser un acuerdo conjunto aun cuando no todas las partes tienen control conjunto del acuerdo. Esta NIIF distingue entre partes que tienen control conjunto de un acuerdo conjunto (*operadores conjuntos* o *participantes en un negocio conjunto*) y las partes que participan en un acuerdo conjunto pero no tienen control conjunto sobre éste.

12 Una entidad necesitará aplicar el juicio profesional al evaluar si todas las partes o un grupo de las partes, tiene control conjunto de un acuerdo. Una entidad realizará esta evaluación considerando todos los hechos y circunstancias (véanse los párrafos B5 a B11).

13 Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si todavía tiene control conjunto del acuerdo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Tipos de acuerdo conjunto

14 **Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.**

15 **Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Esas partes se denominan operadores conjuntos.**

16 **Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.**

17 Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo. Una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes en el acuerdo contractual y, otros factores y circunstancias, cuando sean relevantes (véanse los párrafos B12 a B33).

18 En ocasiones las partes se encuentran limitadas por un acuerdo marco que establece las cláusulas contractuales generales para llevar a cabo una o más actividades. El acuerdo marco puede contemplar que las partes establezcan acuerdos conjuntos diferentes para tratar actividades específicas que forman parte del acuerdo. Aun cuando esos acuerdos conjuntos se relacionen con el mismo acuerdo marco, su tipo puede ser diferente si los derechos y obligaciones de las partes difieren cuando llevan a cabo las distintas actividades contempladas en el acuerdo marco. Por consiguiente, operaciones conjuntas y negocios conjuntos pueden coexistir cuando las partes llevan a cabo actividades diferentes que forman parte del mismo acuerdo marco.

19 Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si ha cambiado el tipo de acuerdo conjunto en que está involucrada.

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto

Operaciones conjuntas

20 **Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:**

(a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;

(b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;

(c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;

(d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y

(e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.

21 Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos.

21A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos B33A a B33D.

22 La contabilidad de transacciones tales como la venta, aportación o compra de activos entre una entidad y una operación conjunta en la que es un operador conjunto se especifica en los párrafos B34 a B37.

23 Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene control conjunto de ésta, contabilizará también su participación en el acuerdo según los párrafos 20 a 22, si esa parte tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la operación conjunta. Si una parte participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de ésta, ni tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos,

relativos a esa operación conjunta, contabilizará su participación en la operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables a esa participación.

Negocios conjuntos

24 **Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma.**

25 Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto de éste, contabilizará su participación en el acuerdo según la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso lo contabilizará de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

Estados financieros separados

26 **En sus estados financieros separados, un operador conjunto o participante en un negocio conjunto contabilizará su participación en:**

(a) una operación conjunta de acuerdo con los párrafos 20 a 22;

(b) un negocio conjunto de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27 *Estados Financieros Separados*.

27 **En sus estados financieros separados, una parte que participe en un acuerdo conjunto, pero no tenga el control conjunto sobre éste, contabilizará su participación en:**

(a) una operación conjunta de acuerdo con el párrafo 23;

(b) un negocio conjunto de acuerdo con la NIIF 9, a menos que la entidad tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso aplicará el párrafo 10 de la NIC 27 (modificada en 2011).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

acuerdo conjunto	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen **control conjunto**.
control conjunto	El reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
negocio conjunto	Un **acuerdo conjunto** mediante el cual las partes que tienen **control conjunto** del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste.
operación conjunta	Un **acuerdo conjunto** mediante el cual las partes que tienen **control conjunto** del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.
operador conjunto	Una parte de una **operación conjunta** que tiene **control conjunto** sobre ésta.
parte de un acuerdo conjunto	Una entidad que participa en un **acuerdo conjunto**, independientemente de si esa entidad tiene **control conjunto** de dicho acuerdo.
participante en un negocio conjunto	Una parte de un **negocio conjunto** que tiene **control conjunto** sobre éste.
vehículo separado	Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal.

Los siguientes términos se definen en la NIC 27 (modificada en 2011), NIC 28 (modificada en 2011) o en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y se utilizan en esta NIIF con los significados especificados en esas NIIF:

- actividades relevantes
- control de una participada
- derechos protectores
- estados financieros separados
- influencia significativa
- método de la participación
- poder.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 27 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NIIF 11 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Acuerdos conjuntos

Acuerdo contractual (párrafo 5)

B2 Los acuerdos contractuales pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo contractual de cumplimiento obligatorio es, a menudo, pero no siempre, por escrito, habitualmente en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los mecanismos estatutarios pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.

B3 Cuando los acuerdos conjuntos se estructuran a través de un *vehículo separado* (véanse los párrafos B19 a B33), el acuerdo contractual, o algunos aspectos de éste, se incorporarán en algunos casos en los artículos, escritura constitutiva, o estatutos del vehículo separado.

B4 El acuerdo contractual establece las cláusulas por las cuales las partes participan en la actividad que es el sujeto del acuerdo. El acuerdo contractual generalmente trata aspectos tales como:

(a) El propósito, actividad y duración del acuerdo conjunto.

(b) La forma en que se nombran los miembros del consejo de administración, u órgano de gobierno equivalente, del acuerdo conjunto.

(c) El proceso de toma de decisiones: los temas que requieren decisiones de las partes, los derechos de voto de las partes y el nivel requerido de apoyo a esos temas. El proceso de toma de decisiones reflejado en el acuerdo contractual establece el control conjunto del acuerdo (véanse los párrafos B5 a B11).

(d) El capital u otras aportaciones requeridas a las partes.

(e) La forma en que las partes comparten los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias, gastos o resultado del periodo, relativos al acuerdo conjunto.

Control conjunto (párrafos 7 a 13)

B5 Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo. La NIIF 10 define el control y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a los rendimientos variables por su participación en el acuerdo y tienen la capacidad de influir en esos rendimientos mediante su poder sobre el acuerdo. Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente.

B6 Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si tiene el control conjunto del acuerdo. Existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo. La evaluación de si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o controlado por una de sus partes en solitario, puede requerir el juicio profesional.

B7 En ocasiones, el proceso de toma de decisiones que se acuerda entre las partes en su acuerdo contractual de forma implícita conduce al control conjunto. Por ejemplo, supóngase que dos partes establecen un acuerdo en el que cada una tiene el 50 por ciento de los derechos de voto y el acuerdo contractual entre ellas especifica que se requiere al menos el 51 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. En este caso, las partes han acordado de forma implícita que tienen control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes no pueden tomarse sin que lo acuerden ambas partes.

B8 En otras circunstancias, el acuerdo contractual requiere una proporción mínima de derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. Cuando esa mínima proporción de derechos de voto requerida puede lograrse mediante más de una combinación de las partes que acuerden conjuntamente, ese acuerdo no

es un acuerdo conjunto a menos que el acuerdo contractual especifique qué partes (o combinación de éstas) se requieren para acordar de forma unánime las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 1

Supóngase que tres partes establecen un acuerdo: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo, B tiene el 30 por ciento y C tiene el 20 por ciento. El acuerdo contractual entre A, B y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A pueda bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo de B. Las condiciones de su acuerdo contractual que requieren al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes implica que A y B tienen el control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo no pueden tomarse sin que lo acuerden A y B.

Ejemplo 2

Supóngase un acuerdo que tiene tres partes: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo y B y C tienen el 25 por ciento cada uno. El acuerdo contractual entre A, B y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A puede bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo de B o de C. En este ejemplo A, B y C controlan de forma colectiva el acuerdo. Sin embargo, existe más de una combinación de las partes que puede acordar alcanzar el 75 por ciento de los derechos de voto (es decir, A y B o A y C). En esta situación, para ser un acuerdo conjunto el acuerdo contractual entre las partes necesitaría especificar qué combinación de las partes se requiere que estén de acuerdo de forma unánime para acordar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

Ejemplo 3

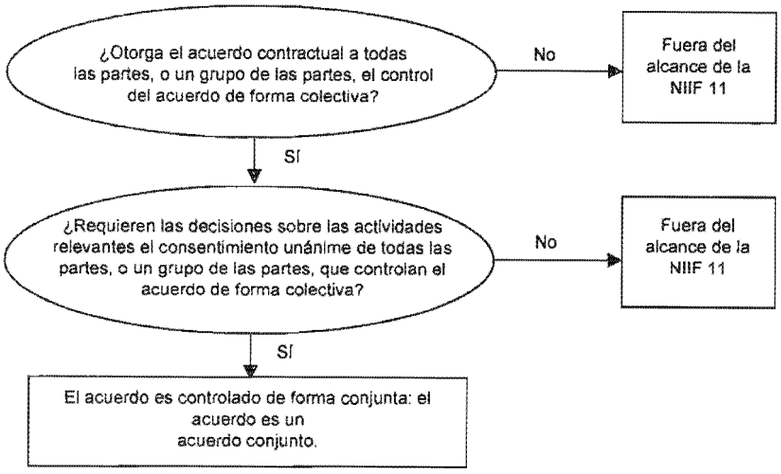
Supóngase un acuerdo en el que A y B tiene cada uno el 35 por ciento de los derechos de voto del acuerdo estando el 30 por ciento restante ampliamente disperso. Las decisiones sobre las actividades relevantes requieren la aprobación por una mayoría de derechos de voto. A y B tienen control conjunto del acuerdo solo si el acuerdo contractual especifica que las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo requieren que estén de acuerdo A y B.

B9 El requerimiento de consentimiento unánime significa que cualquier parte con control conjunto del acuerdo puede impedir que cualquier otra parte, o un grupo de otras partes, tomen decisiones unilaterales (sobre las actividades relevantes) sin su consentimiento. Si el requerimiento de consentimiento unánime se relaciona solo con decisiones que otorgan a una parte derechos protectores y no con decisiones sobre las actividades relevantes de un acuerdo, esa parte no es una con control conjunto del acuerdo.

B10 Un acuerdo contractual puede incluir cláusulas de resolución de disputas, tales como el arbitraje. Estas disposiciones pueden permitir que se tomen decisiones en ausencia de consentimiento unánime entre las partes que tienen control conjunto. La existencia de estas disposiciones no evita que el acuerdo esté controlado conjuntamente y, por consiguiente, que sea un acuerdo conjunto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Evaluación del control conjunto



B11 Cuando un acuerdo queda al margen del alcance de la NIIF 11, una entidad contabilizará su participación en dicho acuerdo según las NIIF correspondientes, tales como la NIIF 10, NIC 28 (modificada en 2011) o NIIF 9.

Tipos de acuerdo conjunto (párrafos 14 a 19)

B12 Los acuerdos conjuntos se establecen para una variedad de propósitos (por ejemplo, como forma de que las partes compartan costos y riesgos, o para proporcionar a las partes acceso a nueva tecnología o nuevos mercados), y puede establecerse utilizando estructuras y formas legales diferentes.

B13 Algunos acuerdos no requieren que la actividad sujeta al acuerdo se lleve a cabo en un vehículo separado. Sin embargo, otros acuerdos involucran la creación de un vehículo separado.

B14 La clasificación de acuerdos conjuntos requerida por esta NIIF depende de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo en el curso normal de negocio. Esta NIIF clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, éste es una operación conjunta. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos netos del acuerdo, éste es un negocio conjunto. Los párrafos B16 a B33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

Clasificación de un acuerdo conjunto

B15 Como se señalaba en el párrafo B14, la clasificación de los acuerdos conjuntos requiere que las partes evalúen los derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Cuando realice esa evaluación, una entidad considerará los siguientes elementos:

(a) La estructura del acuerdo conjunto (véanse los párrafos B16 a B21).

(b) Si el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:

(i) la forma legal del vehículo separado (véanse los párrafos B22 a B24);

(ii) las condiciones del acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28); y

(iii) cuando proceda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Estructura del acuerdo conjunto

Acuerdos conjuntos no estructurados a través de un vehículo separado

B16 Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. En estos casos, el acuerdo contractual establece los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, y los derechos a los ingresos de actividades ordinarias y las obligaciones con respecto a los gastos que correspondan a las partes.

B17 El acuerdo contractual a menudo describe la naturaleza de las actividades que están sujetas al acuerdo y la forma en que las partes pretenden llevar a cabo esas actividades conjuntamente. Por ejemplo, las partes de un acuerdo conjunto podrían acordar fabricar un producto conjuntamente, siendo cada parte responsable de una tarea específica y cada una utilizando sus propios activos e incurriendo en sus propios pasivos. El acuerdo contractual podría también especificar la forma en que los ingresos de actividades ordinarias y gastos que son comunes a las partes se van a compartir entre ellas. En tal caso, cada operador conjunto reconocerá en sus estados financieros los activos y pasivos utilizados para la tarea específica, y reconocerá su parte de los ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.

B18 En otros casos, las partes del acuerdo conjunto pueden acordar, por ejemplo compartir y operar un activo conjuntamente. En tal caso, el acuerdo contractual establecerá los derechos de las partes al activo que es operado conjuntamente, y la forma en que se comparten entre las partes el producto o ingresos de actividades ordinarias procedentes del activo y los costos de operación. Cada operador conjunto contabilizará su parte del activo conjunto y su parte acordada de los pasivos, y reconocerá su parte del producto, ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.

Acuerdos conjuntos estructurados a través de un vehículo separado

B19 Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta.

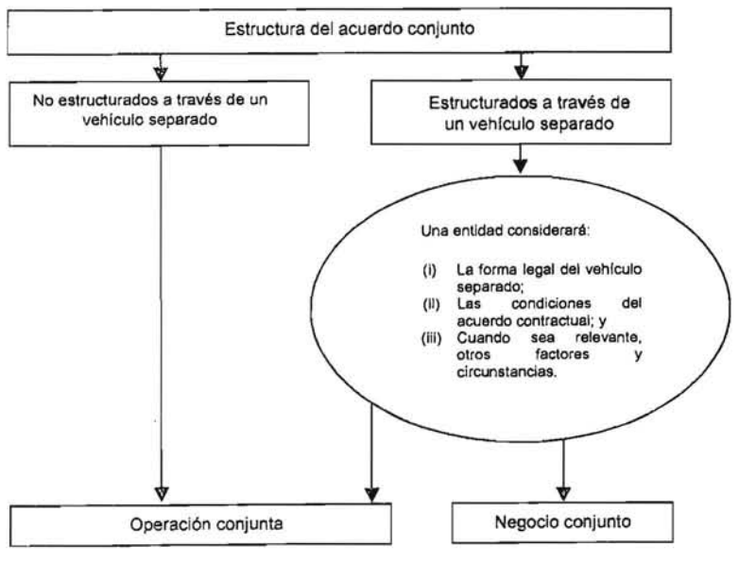
B20 Si una parte es un operador conjunto o un participante en un negocio conjunto dependerá de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo que se mantienen en el vehículo separado.

B21 Como señalaba el párrafo B15, cuando las partes tienen estructurado un acuerdo conjunto en un vehículo separado, las partes necesitan evaluar si la forma legal del vehículo separado, las cláusulas del acuerdo contractual y, cuando corresponda, cualesquiera otros factores y circunstancias les otorgan:

(a) derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo (es decir, el acuerdo es una operación conjunta); o

(b) derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, el acuerdo es un negocio conjunto).

Clasificación de un acuerdo conjunto: evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo



Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La forma legal del vehículo separado

B22 La forma legal del vehículo separado es relevante al evaluar el tipo de acuerdo conjunto. La forma legal ayuda en la evaluación inicial de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos mantenidos en el vehículo separado, tales como si las partes tienen participaciones en los activos mantenidos en el vehículo separado y si son responsables de los pasivos mantenidos en el vehículo separado.

B23 Por ejemplo, las partes pueden llevar a cabo un acuerdo conjunto a través de un vehículo separado, cuya forma legal tenga como consecuencia que se considere éste en sí mismo (es decir los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que el acuerdo es un negocio conjunto. Sin embargo, las cláusulas acordadas por las partes en su acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28) y, cuando corresponda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33) pueden invalidar la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado.

B24 La evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado es suficiente para concluir que el acuerdo es una operación conjunta solo si las partes llevan a cabo el acuerdo conjunto en un vehículo separado cuya forma legal no confiera separación entre las partes y el vehículo separado (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son de las partes).

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual

B25 En numerosas ocasiones, los derechos y obligaciones acordados por las partes en sus acuerdos contractuales son coherentes, o no entran en conflicto, con los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

B26 En otros casos, las partes utilizan el acuerdo contractual para cambiar el sentido o modificar los derechos y obligaciones concedidos por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 4

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una entidad que es una sociedad por acciones. Cada parte tiene un 50 por ciento de la participación en la propiedad de la sociedad. La constitución en sociedad permite separar a la entidad de los propietarios y en consecuencia los activos y pasivos mantenidos en la entidad son activos y pasivos de la sociedad. En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que las partes tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

Sin embargo, las partes modifican las características de la sociedad por acciones a través de su acuerdo contractual de forma que cada una tiene una participación en los activos de la entidad establecida legalmente y cada una es responsable de los pasivos de la entidad legalmente establecida en la proporción especificada. Estas modificaciones contractuales de las características de una sociedad por acciones pueden traer como consecuencia que un acuerdo sea una operación conjunta.

B27 La siguiente tabla compara las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de una operación conjunta y las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de un negocio conjunto. Los ejemplos de condiciones contractuales facilitados en la siguiente tabla no son exhaustivos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	**Negocio conjunto**
Las condiciones del acuerdo contractual	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, es el vehículo separado, no las partes, quien tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo).
Derecho a los activos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los intereses (por ejemplo, derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos relacionados con el acuerdo en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que los activos comprados en el acuerdo o adquiridos con posterioridad por el acuerdo conjunto son activos del acuerdo. Las partes no tienen participación (es decir, no tienen derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos del acuerdo.
Obligaciones con respecto a los pasivos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los pasivos, obligaciones, costos y gastos en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que el acuerdo conjunto es responsable de las deudas y obligaciones del acuerdo.
		El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables del acuerdo solo en la medida de sus inversiones respectivas en el acuerdo o de sus respectivas obligaciones a aportar el capital adicional o no pagado al acuerdo, o ambos.
	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de las demandas planteadas por terceros.	El acuerdo contractual señala que los acreedores del acuerdo conjunto no tienen derecho de recurso contra ninguna parte con respecto a deudas u obligaciones del acuerdo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	**Negocio conjunto**
Ingresos de actividades ordinarias, gastos y resultado del periodo	El acuerdo contractual establece la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y gastos sobre la base del rendimiento relativo de cada parte en el acuerdo conjunto. Por ejemplo, el acuerdo contractual puede establecer que los ingresos de actividades ordinarias y gastos se distribuyen sobre la base de la capacidad que cada parte utiliza de la planta operada conjuntamente, que podría diferir de su participación en la propiedad del acuerdo conjunto. En otras ocasiones, las partes pueden tener acordado compartir el resultado del periodo relacionado con el acuerdo sobre la base de una proporción especificada, tal como la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo. Esto no impediría al acuerdo ser una operación conjunta si las partes tienen derechos a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual establece la participación de cada parte en el resultado del periodo relacionado con las actividades del acuerdo.
Garantías	Normalmente, se requiere que las partes de los acuerdos conjuntos proporcionen garantías a terceros de que, por ejemplo, recibirán un servicio del acuerdo conjunto, o proporcionarán financiación a éste. La provisión de estas garantías, o el compromiso de las partes de proporcionarlas, no determina, por sí misma, que el acuerdo conjunto sea una operación conjunta. La característica que determina si el acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto es si las partes tienen obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo (para algunos de los cuales las partes pueden, o no, haber proporcionado una garantía).	

B28 Cuando el acuerdo contractual especifica que las partes tienen derecho a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, son partes de una operación conjunta y no necesitan considerar otros factores y circunstancias (párrafos B29 a B33) a afectos de clasificar el acuerdo conjunto.

Evaluación de otros factores y circunstancias

B29 Cuando las cláusulas del acuerdo contractual no especifican que las partes tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, las partes considerarán otros factores y circunstancias para evaluar si el acuerdo es una operación conjunta o un negocio conjunto.

B30 Un acuerdo conjunto puede estructurarse en un vehículo separado cuya forma legal confiere separación entre las partes y el vehículo separado. Las cláusulas contractuales acordadas entre las partes pueden no especificar los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos, no obstante, la consideración de otros factores y circunstancias puede conducir a que tal acuerdo sea clasificado como una operación conjunta. Este será el caso cuando otros factores y circunstancias otorguen a las partes derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

B31 Cuando las actividades de un acuerdo están diseñadas principalmente para proporcionar un producto a las partes, esto indica que las partes tienen derecho de forma sustancial a todos los beneficios económicos de los

activos del acuerdo. Las partes de estos acuerdos a menudo aseguran su acceso a los productos proporcionados por el acuerdo impidiendo que el acuerdo venda el producto a terceros.

B32 El efecto de un acuerdo con este diseño y propósito es que los pasivos incurridos por el acuerdo son, en esencia, satisfechos por los flujos de efectivo recibidos de las partes a través de sus compras del producto. Cuando las partes son sustancialmente las únicas fuentes de flujos de efectivo que contribuyen a la continuidad de las operaciones del acuerdo, esto indica que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 5

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una sociedad por acciones (entidad C) en la que cada parte tiene un 50 por ciento de participación en la propiedad. El propósito del acuerdo es elaborar materiales requeridos por las partes para sus propios procesos individuales de fabricación. El acuerdo asegura que las partes operan la instalación que produce los materiales con las especificaciones de cantidad y calidad señaladas por las partes.

La forma legal de la entidad C (una sociedad por acciones) a través de la cual se realizan inicialmente las actividades indica que los activos y pasivos mantenidos en la entidad C son activos y pasivos de ésta. El acuerdo contractual entre las partes no especifica que las partes tengan derecho a los activos u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C. Por consiguiente, la forma legal de la entidad C y las cláusulas del acuerdo contractual indican que el acuerdo es un negocio conjunto.

Sin embargo, las partes también considerarán los siguientes aspectos del acuerdo:

- Las partes acordaron comprar todo el producto elaborado por la entidad C en una proporción de 50:50. La entidad C no puede vender ningún producto a terceros, a menos que lo aprueben las dos partes del acuerdo. Puesto que el propósito del acuerdo es proporcionar a las partes el producto que requieran, es de esperar que tales ventas a terceros sean poco frecuentes y no significativas.
- El precio del producto vendido a las partes se establece por ambas partes a un nivel diseñado para cubrir costos de producción y gastos administrativos incurridos por la entidad C. Sobre la base de este modelo operativo, se pretende que el acuerdo opere a nivel de punto de equilibrio.

Dada la situación anterior, los siguientes factores y circunstancias son relevantes:

- La obligación de las partes de comprar todos los productos elaborados por la entidad C refleja la dependencia exclusiva de ésta con respecto a las partes para la generación de flujos de efectivo y, por ello, las partes tienen la obligación de financiar la liquidación de los pasivos de la entidad C.
- El hecho de que las partes tengan derechos sobre todo el producto elaborado por la entidad C significa que las partes están consumiendo, y por ello, tienen derecho a todos los beneficios económicos de los activos de la entidad C.

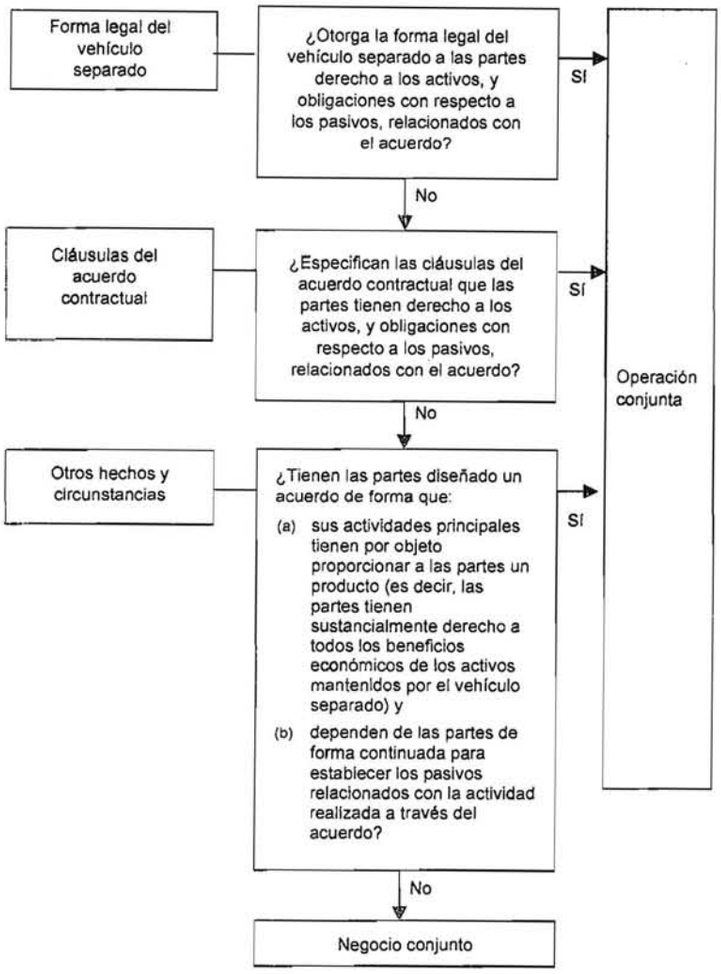
Estos hechos y circunstancias indican que el acuerdo es una operación conjunta. La conclusión sobre la clasificación del acuerdo conjunto en estas circunstancias no cambiaría si, en lugar de utilizar las partes ellas mismas su parte del producto en un proceso de fabricación posterior, las partes vendieran su parte del producto a terceros.

Si las partes cambiaran las cláusulas del acuerdo contractual de forma que dicho acuerdo fuera capaz de vender el producto a terceros, esto daría lugar a que la entidad C asumiera la demanda, inventario y riesgos de crédito. En ese escenario, este cambio en los hechos y circunstancias requeriría la nueva evaluación de la clasificación del acuerdo conjunto. Estos hechos y circunstancias indicarían que el acuerdo es un negocio conjunto.

B33 El siguiente diagrama refleja la evaluación que una entidad sigue para clasificar un acuerdo cuando el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Clasificación de un acuerdo conjunto estructurado a través de un vehículo separado



Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 21A a 22)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

B33A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta en la que la actividad de dicha operación conjunta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, ella aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. Los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta NIIF incluyen pero no se limitan a:

(a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NIIF 3 y otras NIIF;

(b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NIIF 9;[1]

(c) el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de activos o pasivos, excepto los pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía, tal como se requiere por la NIIF 3 y por la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* para combinaciones de negocios;

(d) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera; y

(e) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

B33B Los párrafos 21A y B33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a la operación conjunta un negocio existente, tal como se define en la NIIF 3, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen negocios.

B33C Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

B33CA Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene su control conjunto, puede obtener el control conjunto de la operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3. En estos casos, las participaciones anteriormente mantenidas en la operación conjunta no se miden nuevamente.

B33D Los párrafos 21A y B33A a B33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

Contabilidad de las ventas o aportaciones de activos a una operación conjunta

B34 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una venta o aportación de activos, está realizando la transacción con las otras partes de la operación conjunta y, como tal, el operador conjunto reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta.

B35 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados a la operación conjunta o de un deterioro de valor de esos activos, esas pérdidas se reconocerán totalmente por el operador conjunto.

Contabilización de compras de activos procedentes de una operación conjunta

B36 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una compra de activos, no reconocerá su participación en las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero.

B37 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el operador conjunto reconocerá su participación en esas pérdidas.

1 Si una entidad aplica estas modificaciones pero no aplica todavía la NIIF 9, la referencia en estas modificaciones a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Fecha de vigencia, transición y derogación de otras NIIF

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta NIIF de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, NIC 27 (modificada en 2011) y NIC 28 (modificada en 2011).

C1A El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: La Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, modificó los párrafos C2 a C5, C7 a C10 y C12 y añadió los párrafos C1B y C12A a C12B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 11 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.

C1AA *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C14A y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

C1AB *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo B33CA. Una entidad aplicará esas modificaciones a las transacciones en las que obtenga el control conjunto a partir del primer periodo anual sobre el que se informa que comience desde el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Transición

C1B A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando se aplica por primera vez esta NIIF, una entidad necesita presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual al que se aplique la NIIF 11 (el "periodo inmediato anterior"). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

Negocios conjuntos-transición de la consolidación proporcional al método de la participación

C2 Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como la acumulación de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad haya consolidado proporcionalmente con anterioridad, incluyendo la plusvalía que surja de la adquisición. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.

C3 El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo C2 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad aplicará los párrafos 40 a 43 de la NIC 28 (modificada en 2011) al saldo de apertura de la inversión para evaluar si la inversión tiene deteriorado su valor y reconocerá la pérdida por deterioro de valor como un ajuste en las ganancias acumuladas al comienzo del periodo inmediato anterior. La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* no se aplicará cuando la entidad reconozca una inversión en un negocio conjunto,

procedente de la aplicación de los requerimientos de transición para los negocios conjuntos, que había sido consolidada anteriormente de forma proporcional.

C4 Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a un activo neto negativo, una entidad evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado. La entidad revelará este hecho, junto con la parte acumulada no reconocida de pérdidas de sus negocios conjuntos al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior y en la fecha en que se aplique esta NIIF por primera vez.

C5 Una entidad revelará de forma desglosada los activos y pasivos que se han agregado en la partida única del saldo de inversión al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa información a revelar se elaborará de forma agregada para todos los negocios conjuntos a los que una entidad aplique los requerimientos en la transición a los que se refieren los párrafos C2 a C6.

C6 Tras el reconocimiento inicial, una entidad contabilizará sus inversiones en el negocio conjunto utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

Operaciones conjuntas-transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos.

C7 Cuando una entidad cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos con respecto a su participación en una operación conjunta, dará de baja en cuentas, al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior, la inversión que estaba contabilizada anteriormente utilizando el método de la participación y cualesquiera otras partidas que formaban parte de los activos netos de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y reconocerá su parte en cada uno de los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta, incluyendo la plusvalía que pudo haber formado parte del importe en libros de la inversión.

C8 Una entidad determinará su participación en los activos y pasivos relacionados con la operación conjunta sobre la base de sus derechos y obligaciones en una proporción especificada según el acuerdo contractual. Una entidad medirá los importes en libros iniciales de los activos y pasivos desagregándolos del importe en libros de la inversión al comienzo del primer periodo presentado sobre la base de la información utilizada por la entidad al aplicar el método de la participación.

C9 Cualquier diferencia que surja de la inversión anteriormente contabilizada utilizando el método de la participación junto con cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, se:

(a) Compensará contra la plusvalía relacionada con la inversión con cualquier diferencia restante ajustada contra ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es mayor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).

(b) Ajustará contra las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es menor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).

C10 Una entidad que cambie del método de la participación a la contabilidad de los activos y pasivos proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas, y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada contra las ganancias acumuladas, al comienzo del primer periodo presentado.

C11 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta.

Disposiciones transitorias en los estados financieros separados de una entidad

C12 Una entidad que, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27, estuviera anteriormente contabilizando en sus estados financieros separados su participación en una operación conjunta como una inversión al costo o de acuerdo con la NIIF 9:

(a) Dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta por los importes determinados de acuerdo con los párrafos C7 a C9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada en las ganancias acumuladas, al comienzo del periodo inmediato anterior.

C13 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta en sus estados financieros separados procedentes de la aplicación de los requerimientos de transición para operaciones conjuntas referidos en el párrafo C12.

Referencias al "periodo inmediato anterior"

C13A A pesar de las referencias al "periodo inmediato anterior" en los párrafos C2 a C12, una entidad puede presentar también información comparativa ajustada para los periodos presentados con anterioridad, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al "periodo inmediato anterior" en los párrafos C2 a C12 se interpretarán como "el primer periodo comparativo ajustado presentado".

C13B Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.

Referencias a la NIIF 9

C14 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

C14A *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C1AA y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

Derogación de otras NIIF

C15 Esta Norma sustituye a las siguientes NIIF:

(a) NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*; y

(b) SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente – Aportaciones No Monetarias de los Participantes.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 12
Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

Objetivo

1 **El objetivo de esta NIIF es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:**

(a) la naturaleza de sus *participaciones en otras entidades* y los riesgos asociados con estas; y

(b) los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará:

(a) los juicios significativos y suposiciones realizados para determinar:

(i) la naturaleza de su participación en otra entidad o acuerdo;

(ii) el tipo de acuerdo conjunto en el que tiene una participación (párrafos 7 a 9);

(iii) que cumple la definición de una entidad de inversión, si es aplicable (párrafo 9A); y

(b) información sobre su participación en:

(i) subsidiarias (párrafos 10 a 19);

(ii) acuerdos conjuntos y asociadas (párrafos 20 a 23); y

(iii) *entidades estructuradas* que no están controladas por la entidad (entidades estructuradas no consolidadas) (párrafos 24 a 31).

3 Si la información a revelar requerida por esta NIIF, junto con la requerida por otras NIIF, no cumple el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará cualquier otra información adicional que sea necesaria para cumplir con ese objetivo.

4 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los requerimientos de esta NIIF. Acumulará o desglosará información a revelar de forma que la utilidad de la información no se obstaculice por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o la agrupación de partidas que tengan diferentes características (véanse los párrafos B2 a B6).

Alcance

5 Esta NIIF se aplicará por una entidad que tiene una participación en las siguientes entidades:

(a) subsidiarias

(b) acuerdos conjuntos (es decir, operaciones conjuntas o negocios conjuntos)

(c) asociadas

(d) entidades estructuradas no consolidadas.

5A Excepto por lo descrito en el párrafo B17, los requerimientos de esta NIIF se aplican a las participaciones de una entidad enumeradas en el párrafo 5 que están clasificadas (o incluidas en un grupo para su disposición que está clasificado) como mantenidas para la venta u operaciones discontinuadas de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

6 Esta NIIF no se aplicará a:

(a) Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

(b) Los estados financieros separados de una entidad a la que se aplica la NIC 27 *Estados Financieros Separados*. Sin embargo:

(i) Si una entidad tiene participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y elabora estados financieros separados como sus únicos estados financieros, aplicará los requerimientos de los párrafos 24 a 31 al preparar esos estados financieros separados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ii) Una entidad de inversión que prepara estados financieros en los que todas sus subsidiarias se miden al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10 presentará la información a revelar relativa a entidades de inversión requerida por esta NIIF.

(c) Una participación mantenida por una entidad que participa en un acuerdo conjunto pero no tiene control conjunto de éste a menos que esa participación dé lugar a una influencia significativa sobre el acuerdo o sea una participación en una entidad estructurada.

(d) Una participación en otra entidad que se contabilice de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.* Sin embargo, una entidad aplicará esta NIIF:

(i) cuando esa participación lo sea en una asociada o un negocio conjunto que, de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, se mida al valor razonable con cambios en resultados; o

(ii) cuando esa participación sea en una entidad estructurada no consolidada.

Juicios y supuestos significativos

7 **Una entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados (y cambios en esos juicios y supuestos) para determinar:**

(a) que tiene el control de otra entidad, es decir, una participada como se describe en los párrafos 5 y 6 de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;

(b) que tiene el control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad; y

(c) el tipo de acuerdo conjunto (es decir, operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado.

8 Los juicios y supuestos significativos revelados de acuerdo con el párrafo 7 incluyen los realizados por la entidad cuando los cambios en hechos y circunstancias son tales que la conclusión sobre si tiene control, control conjunto o influencia significativa cambia durante el periodo sobre el que se informa.

9 Para cumplir con el párrafo 7, una entidad revelará, por ejemplo, los juicios y supuestos significativos realizados para determinar que:

(a) No controla otra entidad aun cuando mantenga más de la mitad de los derechos de voto de ésta.

(b) Controla otra entidad aun cuando mantenga menos de la mitad de los derechos de voto de ésta.

(c) Es un agente o un principal (véanse los párrafos B58 a B72 de la NIIF 10).

(d) No tiene influencia significativa aun cuando mantengan el 20 por ciento o más de los derechos de voto de otra entidad.

(e) Tiene influencia significativa aun cuando mantenga menos del 20 por ciento de los derechos de voto de otra entidad.

Estatus de la entidad de inversión

9A Cuando una controladora determina que es una entidad de inversión de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 10, la entidad de inversión revelará información sobre juicios significativos y suposiciones que haya realizado para determinar que es una entidad de inversión. Si la entidad de inversión no tiene una o más de las características típicas de una entidad de inversión (véase el párrafo 28 de la NIIF 10), revelará sus razones para concluir que es, no obstante, una entidad de inversión.

9B Cuando una entidad pasa a ser, o deja de ser, una entidad de inversión, revelará el cambio del estatus de la entidad de inversión y las razones del cambio. Además, una entidad que se convierte en una entidad de inversión revelará el efecto del cambio de estatus sobre los estados financieros del periodo presentado, incluyendo:

(a) el valor razonable total, en la fecha del cambio de estatus, de la subsidiaria que cesa de consolidarse;

(b) la ganancia o pérdida total, si la hubiera, calculada de acuerdo con el párrafo B101 de la NIIF 10; y

(c) la partida, o partidas, en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Participaciones en subsidiarias

10 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros consolidados

(a) comprender:

(i) la composición del grupo; y

(ii) la participación que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo del grupo (párrafo 12); y

(b) evaluar:

(I) la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del grupo (párrafo 13);

(ii) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades estructuradas consolidadas y los cambios en estas (párrafos 14 a 17);

(iii) las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una subsidiaria que no dan lugar a una pérdida del control (párrafo 18); y

(Iv) las consecuencias de la pérdida de control de una subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa (párrafo 19).

11 Cuando los estados financieros de una subsidiaria utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados son a una fecha o para un periodo que es diferente del de los estados financieros consolidados (véanse los párrafos B92 y B93 de la NIIF 10), una entidad revelará:

(a) la fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de esa subsidiaria; y

(b) la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.

Participación que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo del grupo

12 Una entidad revelará para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que son significativas para la entidad que informa:

(a) El nombre de la subsidiaria.

(b) El domicilio principal donde desarrolle las actividades la subsidiaria (y país donde está constituida, si fuera diferente).

(c) La proporción de participaciones en la propiedad mantenida por las participaciones no controladoras.

(d) La proporción de derechos de voto mantenida por las participaciones no controladoras, si fuera diferente de la proporción de las participaciones mantenidas en la propiedad.

(e) El resultado del periodo asignado a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa.

(f) Las participaciones no controladoras acumuladas de la subsidiaria al final del periodo sobre el que se informa.

(g) Información financiera resumida sobre la subsidiaria (véase el párrafo B10).

La naturaleza y alcance de restricciones significativas

13 Una entidad revelará:

(a) Restricciones significativas (por ejemplo, restricciones estatutarias, contractuales y regulatorias) sobre su capacidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo, tales como:

(i) Aquellos que restringen la capacidad de una controladora y sus subsidiarias para transferir, o recibir, efectivo u otros activos a otras entidades dentro del grupo.

(ii) Garantías u otros requerimientos que pueden restringir los dividendos y otras distribuciones de capital a pagar, o préstamos y anticipos a realizar o devolver a, o desde, otras entidades dentro del grupo.

(b) La naturaleza y medida en que los derechos protectores de las participaciones no controladoras pueden restringir significativamente la capacidad de la entidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo (tales como cuando una controladora está obligada a liquidar pasivos de

una subsidiaria antes de liquidar sus propios pasivos, o se requiere la aprobación de participaciones no controladoras para acceder a los activos o liquidar los pasivos de una subsidiaria).

(c) El importe en libros de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos a los que se aplican esas restricciones.

Naturaleza de los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en las entidades estructuradas consolidadas

14 Una entidad revelará las cláusulas de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la controladora o sus subsidiarias proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada consolidada, incluyendo sucesos y circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).

15 Si durante el periodo sobre el que se informa una controladora o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:

(a) el tipo e importe del apoyo proporcionado, incluyendo situaciones en las que la controladora o sus subsidiarias ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero; y

(b) las razones para proporcionar el apoyo.

16 Si durante el periodo sobre el que se informa una controladora o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada con anterioridad y esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad controle la entidad estructurada, la entidad revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a esa decisión.

17 Una entidad revelará los propósitos presentes para proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

Consecuencias de cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control

18 Una entidad presentará un cuadro que muestre los efectos en el patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora de los cambios en su participación en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a pérdida de control.

Consecuencias de la pérdida de control de una subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa

19 Una entidad revelará las ganancias o pérdidas, si las hubiera, calculadas de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10, y:

(a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y

(b) la partida, o partidas, en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Participaciones en subsidiarias no consolidadas (entidades de inversión)

19A Una entidad de inversión que, de acuerdo con la NIIF 10, se le requiera que aplique la excepción de consolidación y en su lugar contabilice su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados revelará ese hecho.

19B Para cada subsidiaria sin consolidar, una entidad de inversión revelará:

(a) el nombre de la subsidiaria;

(b) el domicilio principal del negocio (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal del negocio) de la subsidiaria; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) la proporción de participación en la propiedad mantenida por la entidad de inversión y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida.

19C Si una entidad de inversión es la controladora de otra entidad de inversión, la controladora proporcionará también la información a revelar de 19B(a) a (c) para inversiones que estén controladas por su subsidiaria que es entidad de inversión. La información a revelar puede proporcionarse incluyendo, en los estados financieros de la controladora, los estados financieros de la subsidiaria (o subsidiarias) que contienen la información anterior.

19D Una entidad de inversión revelará:

(a) la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo procedente de sus acuerdos de préstamo, requerimientos de regulación o acuerdos contractuales) sobre la capacidad de una subsidiaria no consolidada para transferir fondos a la entidad de inversión en forma de dividendos en efectivo o reembolso de préstamos o anticipos realizados a subsidiarias no consolidadas por la entidad de inversión; y

(b) cualquier compromiso o intención presente de proporcionar respaldo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada, incluyendo compromisos o intenciones de apoyar a la subsidiaria para obtener apoyo financiero.

19E Si durante el periodo sobre el que se informa, una entidad de inversión o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada (por ejemplo, comprar activos de la subsidiaria o instrumentos emitidos por ésta o respaldarle para obtener apoyo financiero), la entidad revelará:

(a) el tipo y cantidad de apoyo proporcionado a cada subsidiaria no consolidada; y

(b) las razones para proporcionar el apoyo.

19F Una entidad de inversión revelará las cláusulas y los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad o sus subsidiarias no consolidadas proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada, controlada, no consolidada, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).

19G Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad de inversión o cualquiera de sus subsidiarias no consolidadas ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada que la entidad de inversión no controlaba, y si esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad de inversión controle la entidad estructurada, la entidad de inversión revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a la decisión de proporcionar ese apoyo.

Participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas

20 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros para evaluar:

(a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de los acuerdos conjuntos y asociadas o influencia significativa sobre éstos (párrafos 21 y 22); y

(b) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en negocios conjuntos y asociadas y los cambios en estos (párrafo 23).

Naturaleza, alcance y efectos financieros de las participaciones de la entidad en acuerdos conjuntos y asociadas

21 Una entidad revelará:

(a) para cada acuerdo conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:

(i) El nombre del acuerdo conjunto o asociada.

(ii) La naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo conjunto o asociada (mediante, por ejemplo, la descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo conjunto o asociada y si son estratégicos para las actividades de la entidad).

(iii) El domicilio principal donde el acuerdo conjunto o asociada desarrolle las actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal donde desarrolle las actividades).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(iv) La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).

(b) Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:

(i) Si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o al valor razonable.

(ii) información financiera resumida sobre el negocio conjunto o asociada como se especifica en los párrafos B12 y B13

(iii) Si el negocio conjunto o asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable o su inversión en el negocio conjunto o asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión.

(c) Información financiera como se especifica en el párrafo B16 sobre las inversiones de la entidad en negocios conjuntos y asociadas que no son individualmente significativas:

(i) de forma agregada para todos los negocios conjuntos que no son significativos de forma individual y, por separado;

(ii) de forma agregada para todas las asociadas que no son significativas de forma individual.

21A Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 21(b) y 21(c).

22 Una entidad revelará también:

(a) La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (por ejemplo procedentes de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos contractuales entre inversores con control conjunto de un negocio conjunto o una asociada o influencia significativa sobre ésta) sobre la capacidad de los negocios conjuntos o asociadas de transferir fondos a la entidad en forma de dividendos en efectivo, o reembolso de préstamos o anticipos realizados por la entidad.

(b) Cuando los estados financieros de un negocio conjunto o asociada utilizados para aplicar el método de la participación están referidos a una fecha o un periodo que es diferente del de la entidad:

(i) La fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de ese negocio conjunto o asociada; y

(ii) la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.

(c) La parte no reconocida en las pérdidas de un negocio conjunto o asociada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de las pérdidas de un negocio conjunto o asociada al aplicar el método de la participación.

Riesgos asociados con las participaciones de una entidad en negocios conjuntos o asociadas

23 Una entidad revelará:

(a) los compromisos que tiene relativos a sus negocios conjuntos por separado de los otros compromisos como se especifica en los párrafos B18 a B20.

(b) los pasivos contingentes incurridos en relación con sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas (incluyendo su participación en pasivos contingentes incurridos conjuntamente con otros inversores con control conjunto de los negocios conjuntos o asociadas o influencia significativa sobre éstos), de forma separada de los otros pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas

24 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:

(a) comprender la naturaleza y alcance de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 26 a 28); y

(b) evaluar la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y los cambios en estas (párrafos 29 a 31).

25 La información requerida por el párrafo 24(b) incluye información sobre la exposición al riesgo de una entidad procedente de la implicación que tuvo en entidades estructuradas no consolidadas en periodos anteriores (por ejemplo, patrocinando la entidad estructurada), incluso si la entidad ya no tiene implicación contractual con la entidad estructurada en la fecha de presentación.

25A Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por el párrafo 24 para una entidad estructurada no consolidada que controla y para la cual presenta la información a revelar requerida por los párrafos 19A a 19G.

Naturaleza de las participaciones

26 Una entidad revelará información cuantitativa y cualitativa sobre sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, que incluye, pero no se limita a, la naturaleza, propósito, tamaño y actividades de la entidad estructurada y la forma en que ésta se financia.

27 Si una entidad ha patrocinado una entidad estructurada no consolidada para la que no se proporciona la información requerida por el párrafo 29 (por ejemplo, porque no tiene una participación en la entidad en la fecha de presentación), la entidad revelará:

(a) la forma en que ha determinado las entidades estructuradas que ha patrocinado;

(b) los *ingresos procedentes de esas entidades estructuradas* durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo una descripción de los tipos de ingreso presentados; y

(c) el importe en libros (en el momento de la transferencia) de todos los activos transferidos a esas entidades estructuradas durante el periodo sobre el que se informa.

28 Una entidad presentará la información del párrafo 27(b) y (c) en formato de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, y clasificará sus actividades de patrocinio en las categorías correspondientes (véanse los párrafos B2 a B6).

Naturaleza de los riesgos

29 Una entidad revelará en forma de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, un resumen de:

(a) el importe en libros de los activos y pasivos reconocidos en sus estados financieros relativos a sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.

(b) las partidas en el estado de situación financiera en las que están reconocidos esos activos y pasivos.

(c) el importe que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, incluyendo la forma en que se determina la máxima exposición a pérdidas. Si una entidad no puede cuantificar su exposición máxima a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, revelará ese hecho y las razones.

(d) una comparación de los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad que relacionan sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de esas entidades.

30 Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada en la que tenía con anterioridad o tiene actualmente una participación (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:

(a) el tipo e importe de apoyo proporcionado, incluyendo situaciones en las que la entidad ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero; y

(b) las razones para proporcionar el apoyo.

31 Una entidad revelará los propósitos presentes de proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

entidad estructurada	Una participada que ha sido diseñada de forma que los derechos de voto o similares no sean el factor decisivo para decidir quién controla la entidad, tales como cuando los derechos de voto se relacionan solo con las tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales. Los párrafos B22 a B24 proporcionan información adicional sobre las entidades estructuradas.
ingreso procedente de una entidad estructurada	Para el propósito de esta NIIF, ingreso procedente de una **entidad estructurada** incluye, pero no se limita a, comisiones recurrentes y no recurrentes, intereses, dividendos, ganancias o pérdidas en la nueva medición, o baja en cuentas de participaciones en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.
participación en otra entidad	Para el propósito de esta NIIF, una participación en otra entidad se refiere a implicaciones contractuales y no contractuales que expone a una entidad a la variabilidad de los rendimientos procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede ponerse en evidencia mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad debido únicamente a la existencia de una relación habitual cliente-proveedor. Los párrafos B7 a B9 proporcionan información adicional sobre las participaciones en otras entidades. Los párrafos B55 a B57 de la NIIF 10 explican la variabilidad de los rendimientos.

Los siguientes términos se definen en la NIC 27 (modificada en 2011), NIC 28 (modificada en 2011), NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y se utilizan en esta NIIF con los significados especificados en esas NIIF:

- actividades relevantes
- acuerdo conjunto
- asociada
- controladora
- control conjunto
- control de una entidad
- derechos protectores
- entidad de inversión
- estados financieros consolidados
- estados financieros separados
- grupo
- influencia significativa
- método de la participación
- negocio conjunto

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- operación conjunta
- participación no controladora
- subsidiaria
- vehículo separado.

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 31 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NIIF 12 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Acumulación (párrafo 4)

B2 Una entidad decidirá, a la luz de sus circunstancias, cuánto detalle proporcionará para satisfacer las necesidades de información de los usuarios y cuánto énfasis concede a los diferentes aspectos de los requerimientos y la forma en que acumula la información. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a sus usuarios, y el disimulo de información como resultado de su acumulación excesiva.

B3 Una entidad puede acumular la información a revelar requerida por esta NIIF para participaciones en entidades similares si la acumulación es congruente con el objetivo de información a revelar y el requerimiento del párrafo B4, y no oculta la información proporcionada. Una entidad revelará la forma en que ha acumulado sus participaciones en entidades similares.

B4 Una entidad presentará información de forma separada para participaciones en:

(a) subsidiarias;

(b) negocios conjuntos;

(c) operaciones conjuntas;

(d) asociadas; y

(e) entidades estructuradas no consolidadas.

B5 Para determinar si agregar la información, una entidad considerará la información cuantitativa y cualitativa sobre el riesgo diferente y características del rendimiento de cada entidad que se está considerando en la acumulación y la importancia de cada entidad para la entidad que informa. La entidad presentará la información a revelar de una forma que explique con claridad a los usuarios de los estados financieros la naturaleza y alcance de sus participaciones en esas otras entidades.

B6 Ejemplos de niveles de acumulación dentro de las clases de entidades establecidas en el párrafo B4 que pueden ser apropiadas son:

(a) La naturaleza de actividades (por ejemplo entidad de investigación y desarrollo, una entidad de titulización de tarjetas de crédito rotativo).

(b) La clasificación industrial.

(c) La geografía (por ejemplo, país o región).

Participaciones en otras entidades

B7 Una participación en otra entidad se refiere a implicaciones contractuales y no contractuales que expone a una entidad que informa a la variabilidad del rendimiento procedente del rendimiento de otra entidad. La consideración del propósito y diseño de la otra entidad puede ayudar a la entidad que informa a evaluar si tiene una participación en esa entidad y, por ello, si se le requiere proporcionar la información a revelar en esta NIIF.

Esa evaluación incluirá la consideración de los riesgos que la otra entidad fue diseñada para crear y para trasladar a la entidad que informa y a otras partes.

B8 Una entidad que informa está habitualmente expuesta a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de otra entidad por la tenencia de instrumentos (tales como los instrumentos de deuda o patrimonio emitidos por la otra entidad) o por tener otra implicación que amortigüe la variabilidad. Por ejemplo, supóngase que una entidad estructurada mantiene una cartera de préstamos. La entidad estructurada obtiene una permuta financiera de incumplimiento de crédito de otra entidad (la entidad que informa) para protegerse a sí misma del incumplimiento de los pagos del principal e intereses de los préstamos. La entidad que informa tiene una implicación que le expone a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la entidad estructurada porque la permuta financiera de incumplimiento de crédito amortigua la variabilidad de los rendimientos de la entidad estructurada.

B9 Algunos instrumentos se diseñan para transferir riesgo procedente de la entidad que informa a otra entidad. Estos instrumentos crean variabilidad de rendimientos para la otra entidad pero no exponen habitualmente a la entidad que informa a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la otra entidad. Por ejemplo, supóngase que se establece una entidad estructurada para proporcionar oportunidades de inversión para inversores que desean tener exposición al riesgo de crédito de la entidad Z (la entidad Z no está relacionada con parte alguna involucrada en el acuerdo). La entidad estructurada obtiene financiación emitiendo para esos inversores pagarés vinculados al riesgo de crédito de la entidad Z (pagarés vinculados a crédito) y utiliza los productos para invertir en una cartera de activos financieros libres de riesgo. La entidad estructurada obtiene exposición al riesgo de crédito de la entidad Z realizando una permuta financiera de incumplimiento de crédito (CDS) con la contraparte de una permuta financiera. El CDS traslada el riesgo de crédito de la entidad Z a la entidad estructurada a cambio de una comisión pagada por la contraparte de la permuta financiera. Los inversores de la entidad estructurada reciben un rendimiento más alto que refleja el rendimiento de la entidad estructurada procedente de su cartera de activos y la comisión del CDS. La contraparte de la permuta financiera no tiene implicación en la entidad estructurada que le expone a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la entidad estructurada, porque el CDS transfiere la variabilidad a la entidad estructurada, en lugar de amortiguar la variabilidad de los rendimientos de la entidad estructurada.

Información financiera resumida sobre subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (párrafos 12 y 21)

B10 Para cada subsidiaria que tenga participaciones no controladoras que sean significativas para la entidad que informa, una entidad revelará:

(a) Los dividendos pagados a las participaciones no controladoras.

(b) Información financiera resumida sobre los activos, pasivos, resultado del periodo y flujos de efectivo de la subsidiaria que permita a los usuarios comprender la participación que tienen las participaciones no controladoras en las actividades y flujos de efectivo del grupo. Esa información puede incluir pero no limitarse a, por ejemplo, activos corrientes y no corrientes, pasivos corrientes y no corrientes, ingresos de actividades ordinarias, resultado del periodo y resultado integral total.

B11 La información financiera resumida requerida por el párrafo B10(b) será los importes antes de las eliminaciones inter-empresas.

B12 Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa una entidad revelará:

(a) Los dividendos recibidos del negocio conjunto o asociada.

(b) Información financiera resumida del negocio conjunto o asociada (véanse los párrafos B14 y B15) incluyendo, pero no necesariamente limitándose a:

(i) activos corrientes.

(ii) activos no corrientes

(iii) pasivos corrientes.

(iv) pasivos no corrientes.

(v) ingreso de actividades ordinarias.

(vi) el resultado del periodo de operaciones continuadas.

(vii) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas.

(viii) otro resultado integral.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(ix) el resultado integral total.

B13 Además de la información financiera resumida requerida por el párrafo B12, una entidad revelará para cada negocio conjunto que sea significativo para la entidad que informa el importe de:

(a) El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el párrafo B12(b)(i).

(b) Los pasivos financieros corrientes (excluyendo las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar y provisiones) incluidas en el párrafo B12(b)(iii).

(c) Los pasivos financieros no corrientes (excluyendo las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar y provisiones) incluidas en el párrafo B12(b)(iv).

(d) La depreciación y amortización;

(e) Los ingresos por intereses.

(f) Los gastos por intereses.

(g) El gasto o el ingreso por el impuesto sobre las ganancias.

B14 La información financiera resumida presentada de acuerdo con los párrafos B12 y B13 será los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada (y no la participación de la entidad en esos importes). Si la entidad contabiliza su participación en el negocio conjunto o asociada utilizando el método de la participación:

(a) Los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada se ajustarán para reflejar los ajustes realizados por entidad al utilizar el método de la participación, tales como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes por diferencias en políticas contables.

(b) La entidad proporcionará una conciliación de la información financiera resumida presentada al importe en libros de su participación en el negocio conjunto o asociada.

B15 Una entidad puede presentar la información financiera resumida requerida por los párrafos B12 y B13 sobre la base de los estados financieros del negocio conjunto o de la asociada si:

(a) la entidad mide su participación en el negocio conjunto o asociada al valor razonable de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011); y

(b) el negocio conjunto o asociada no elabora estados financieros conforme a las NIIF y la preparación sobre esa base sería impracticable o causaría un costo indebido.

En ese caso, la entidad revelará la base sobre la que se ha elaborado la información financiera resumida.

B16 Una entidad revelará, de forma agregada, el importe en libros de sus participaciones en todos los negocios conjuntos o asociadas individualmente no significativos que se contabilicen utilizando el método de la participación. Una entidad revelará también de forma separada, el importe agregado de su participación en negocios conjuntos y asociadas procedente de:

(a) el resultado del periodo de operaciones continuadas.

(b) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas.

(c) otro resultado integral.

(d) el resultado integral total.

Una entidad proporcionará información a revelar por separado sobre los negocios conjuntos y asociadas.

B17 Cuando la participación de una entidad en una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada (o un parte de su participación en un negocio conjunto o asociada) se clasifique (o se incluya en un grupo para su disposición que esté clasificado) como mantenida para la venta de acuerdo con la NIIF 5 no se requiere que la entidad revele información financiera resumida para esa subsidiaria, negocio conjunto o asociada de acuerdo con los párrafos B10 a B16.

Compromisos con negocios conjuntos [párrafo 23(a)]

B18 Una entidad revelará los compromisos totales que tiene pero que no ha reconocido en la fecha de presentación (incluyendo su participación en compromisos realizados de forma conjunta con otros inversores con control conjunto de un negocio conjunto) relativos a sus participaciones en negocios conjuntos. Los compromisos son los que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro.

B19 Los compromisos no reconocidos que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro incluyen:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Compromisos no reconocidos de aportar fondos o recursos como consecuencia de, por ejemplo:

(i) Acuerdos de constitución o adquisición de un negocio conjunto (que, por ejemplo, requiera que una entidad aporte fondos a lo largo de un periodo específico).

(ii) Proyectos intensivos en capital emprendidos por un negocio conjunto.

(iii) Obligaciones de compra incondicionales, que comprenden la adquisición de equipo, inventario, o servicios que está comprometida una entidad a comprar a un negocio conjunto o en nombre de éste.

(iv) Compromisos no reconocidos de proporcionar préstamos u otro apoyo financiero al negocio conjunto.

(v) Compromisos no reconocidos de aportar recursos a un negocio conjunto, tales como activos o servicios.

(vi) Otros compromisos no reconocidos que no son cancelables relacionados con el negocio conjunto.

(b) Compromisos no reconocidos de adquirir una participación en la propiedad de otra parte (o parte de esa participación en la propiedad) en un negocio conjunto si tiene lugar o no un suceso concreto en el futuro.

B20 Los requerimientos y ejemplos de los párrafos B18 y B19 ilustran algunos de los tipos de información a revelar requerida por el párrafo 18 de la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 24 a 31)

Entidades estructuradas

B21 Una entidad estructurada es una entidad que ha sido diseñada de forma que los derechos de voto o similares no sean el factor determinante para decidir quién controla la entidad, tal como cuando los derechos de voto se relacionan solo con las tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales.

B22 Una entidad estructurada a menudo tiene algunas o todas las características o atributos siguientes:

(a) Actividades restringidas.

(b) Un objetivo bien definido y limitado, tal como efectuar un arrendamiento fiscalmente eficiente, llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, proporcionar fuentes de capital o financiación a una entidad o proporcionar oportunidades de inversión a inversores mediante el traspaso de los riesgos y recompensas asociados con los activos de la entidad estructurada a los inversores.

(c) Patrimonio insuficiente para permitir a la entidad estructurada financiar sus actividades sin apoyo financiero subordinado.

(d) Financiación en forma de instrumentos múltiples vinculados contractualmente a inversores que crean concentraciones de riesgos de crédito u otros riesgos (tramos).

B23 Ejemplos de entidades que se consideran entidades estructuradas incluyen, pero no se limitan a:

(a) Vehículos de titulización.

(b) Financiaciones garantizadas por activos.

(c) Algunos fondos de inversión.

B24 Una entidad que está controlada mediante derechos de voto no es una entidad estructurada simplemente porque, por ejemplo, reciba fondos de terceros a continuación de una reestructuración.

Naturaleza de los riesgos procedentes de participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 29 a 31)

B25 Además de la información requerida por los párrafos 29 a 31, una entidad revelará la información adicional que sea necesaria para cumplir el objetivo sobre información a revelar del párrafo 24(b).

B26 Ejemplos de información adicional que, dependiendo de las circunstancias, puede ser relevante para una evaluación de los riesgos a los que está expuesta una entidad cuando tiene una participación en una entidad estructurada no consolidada son:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Las cláusulas de un acuerdo que podría requerir que la entidad proporcionara apoyo financiero a una entidad estructurada no consolidada (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero), incluyendo:

(i) Una descripción de los sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida.

(ii) Si existen cláusulas que limitarían la obligación.

(iii) Si existen otras partes que proporcionan apoyo financiero y, si es así, la forma en que la obligación de la entidad que informa se prioriza con respecto a las otras partes.

(b) Las pérdidas incurridas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa relacionadas con sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.

(c) Los tipos de ingreso recibidos por la entidad durante el periodo sobre el que se informa procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.

(d) Si se requiere que la entidad absorba pérdidas de una entidad estructurada no consolidada antes que otras partes, el límite máximo de estas pérdidas para la entidad, y (si fuera relevante) la prioridad e importes de las pérdidas potenciales soportadas por las partes cuyas participaciones están priorizadas por debajo de las participaciones de la entidad en la entidad estructurada no consolidada.

(e) Información sobre los acuerdos de liquidez, garantías u otros compromisos con terceros que puedan afectar al valor razonable o riesgo de las participaciones de la entidad en las entidades estructuradas no consolidadas.

(f) Las dificultades que ha experimentado una entidad estructurada no consolidada para financiar sus actividades durante el periodo sobre el que se informa.

(g) En relación con la financiación de una entidad estructurada no consolidada, las formas de financiación (por ejemplo, papel comercial o pagarés a medio plazo) y su promedio ponderado de vida. Esa información puede incluir el análisis de vencimientos de los activos y financiación de una entidad estructurada no consolidada si ésta tiene activos a largo plazo financiados con fondos a corto plazo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia y transición

C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.

C1A El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, añadió los párrafos C2A y C2B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 12 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.

C1B El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 2 y el Apéndice A, y añadió los párrafos 9A y 9B, 19A a 19G, 21A y 25A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, revelará este hecho y aplicará todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

C1C *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28), emitida en diciembre de 2014, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C1D *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016*, emitida en diciembre de 2016, añadió el párrafo 5A y modificó el párrafo B17. Una entidad aplicará esa modificación a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017

C2 Se recomienda que una entidad proporcione la información requerida por esta NIIF para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2013. El suministro de parte de la información a revelar requerida por esta NIIF no obliga a que la entidad cumpla con todos los requerimientos de esta NIIF o a que aplique de forma anticipada las NIIF 10, NIIF 11, NIC 27 (modificada en 2011) y NIC 28 (modificada en 2011).

C2A Los requerimientos de información a revelar de esta NIIF no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual en que se aplica la NIIF 12.

C2B Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 24 a 31 y la guía correspondiente de los párrafos B21 a B26 de esta NIIF no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual para el que se aplica la NIIF 12.

Referencias a la NIIF 9

C3 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 13
Medición del Valor Razonable

Objetivo

1 **Esta NIIF:**

(a) define *valor razonable*;

(b) establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable; y

(c) requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable.

2 El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Para algunos activos y pasivos, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado. Para otros activos y pasivos, pueden no estar disponibles transacciones de mercado observables e información de mercado. Sin embargo, el objetivo de una medición del valor razonable en ambos casos es el mismo: estimar el precio al que tendría lugar una *transacción ordenada* para vender el activo o transferir el pasivo entre *participantes del mercado* en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un *precio de salida* en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo).

3 Cuando un precio para un activo o pasivo idéntico es no observable, una entidad medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración que maximice el uso de *datos de entrada observables* relevantes y minimice el uso de *datos de entrada no observables*. Puesto que el valor razonable es una medición basada en el mercado, se mide utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable.

4 La definición de valor razonable se centra en los activos y pasivos porque son un objeto principal de la medición en contabilidad. Además, esta NIIF se aplicará a instrumentos de patrimonio propios de una entidad medidos a valor razonable.

Alcance

5 **Esta NIIF se aplicará cuando otra NIIF requiera o permita mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable (y mediciones, tales como valor razonable menos costos de venta, basadas en el valor razonable, o información a revelar sobre esas mediciones), excepto por lo que se especifica en los párrafos 6 y 7.**

6 Los requerimientos sobre medición e información a revelar de esta NIIF no se aplicarán a los elementos siguientes:

(a) transacciones con pagos basados en acciones que queden dentro del alcance de la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*;

(b) transacciones de arrendamiento contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*; y

(c) mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, tales como el valor neto realizable de la NIC 2 *Inventarios* o el valor en uso de la NIC 36 *Deterioro del valor de los Activos.*

7 La información a revelar requerida por esta NIIF no se requiere para los siguientes elementos:

(a) activos del plan medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*;

(b) inversiones en un plan de beneficios por retiro medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de beneficio por Retiro*; y

(c) activos para los que el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la NIC 36.

8 Si el valor razonable se requiere o permite por otras NIIF, el marco de medición del valor razonable descrito en esta NIIF se aplicará a la medición inicial y posterior.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Medición

Definición de valor razonable

9 **Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.**

10 El párrafo B2 describe el enfoque de medición del valor razonable global.

El activo o pasivo

11 **Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:**

(a) la condición y localización del activo; y

(b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

12 El efecto sobre la medición que surge de una característica particular diferirá dependiendo de la forma en que esa característica sería tenida en cuenta por los participantes del mercado.

13 El activo o pasivo medido a valor razonable puede ser uno de los siguientes:

(a) un activo o pasivo considerado de forma independiente (por ejemplo un instrumento financiero o un activo no financiero); o

(b) un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una unidad generadora de efectivo o un negocio).

14 Si el activo o pasivo es considerado de forma independiente, un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos, a efectos de su reconocimiento o información a revelar, dependerá de su *unidad de cuenta*. La unidad de cuenta de un activo o pasivo se determinará de acuerdo con la NIIF que requiera o permita la medición a valor razonable, excepto por lo previsto en esta NIIF.

La transacción

15 **Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.**

16 **Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:**

(a) en el *mercado principal* del activo o pasivo; o

(b) en ausencia de un mercado principal, en el *mercado más ventajoso* para el activo o pasivo.

17 Una entidad no necesitará llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso, pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible. En ausencia de evidencia en contrario, el mercado en el que la entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

18 Si existe un mercado principal para el activo o pasivo, la medición del valor razonable representará el precio en ese mercado (si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración), incluso si el precio en un mercado diferente es potencialmente más ventajoso en la fecha de la medición.

19 La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. Puesto que diferentes entidades (y negocios dentro de esas entidades) con distintas actividades pueden tener acceso a diversos mercados, el mercado principal (o el más ventajoso) para el activo o pasivo puede ser diferente para distintas entidades (y negocios dentro de esas entidades). Por ello, el mercado principal (o el más ventajoso) (y por ello, los participantes del mercado) se considerará desde la perspectiva de la entidad, teniendo en cuenta, de ese modo, diferencias entre entidades con actividades diversas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

20 Aunque una entidad debe ser capaz de acceder al mercado, ésta no necesita ser capaz de vender un activo concreto o transferir un pasivo en particular en la fecha de la medición para ser capaz de medir el valor razonable sobre la base del precio de ese mercado.

21 Incluso cuando no existe un mercado observable para proporcionar información para fijar el precio en relación con la venta de un activo o la transferencia de un pasivo en la fecha de la medición, una medición a valor razonable supondrá que una transacción tiene lugar en esa fecha, considerada desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Esa transacción supuesta establece una base para estimar el precio de venta del activo o transferencia del pasivo.

Participantes del mercado

22 **Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.**

23 Para desarrollar esos supuestos, una entidad no necesitará identificar a participantes del mercado específicos. Más bien, la entidad identificará las características que distinguen generalmente a los participantes del mercado, considerando factores específicos para todos los elementos siguientes:

(a) el activo o pasivo;

(b) el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo; y

(c) los participantes del mercado con los que la entidad realizaría una transacción en ese mercado.

El precio

24 **El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.**

25 El precio del mercado principal (o más ventajoso) utilizado para medir el valor razonable del activo o pasivo no se ajustará por los *costos de transacción*. Los costos de transacción se contabilizarán de acuerdo con otras NIIF. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo; más bien, son específicos de una transacción y diferirán dependiendo de la forma en que una entidad realice una transacción con el activo o pasivo.

26 Los costos de transacción no incluyen los *costos de transporte*. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Aplicación a activos no financieros

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

27 **Una medición a valor razonable de un activo no financiero tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su *máximo y mejor uso* o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en su máximo y mejor uso.**

28 El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que es físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:

(a) Un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo localización o dimensión de una propiedad).

(b) Un uso que es legalmente permisible tendrá en cuenta las restricciones legales de utilización del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo regulaciones de zona aplicables a la propiedad).

(c) Un uso que es financieramente factible tendrá en cuenta si una utilización del activo que es físicamente posible y legalmente permisible genera un ingreso o flujos de efectivo adecuados (teniendo en cuenta los costos de conversión del activo para esa finalidad) para producir una rentabilidad de la inversión que los participantes del mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

29 El máximo y mejor uso se determinará a partir de la perspectiva de los participantes del mercado incluso si la entidad pretende un uso distinto. Sin embargo, el uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero se presume que es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.

30 Para proteger su posición competitiva, o por otras razones, una entidad puede pretender no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido, o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese puede ser el caso de un activo intangible adquirido que la entidad planea utilizar de forma defensiva para impedir a otros utilizarlo. No obstante, la entidad medirá el valor razonable de un activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado.

Premisa de valoración para activos no financieros

31 El máximo y mejor uso de un activo no financiero establece la premisa de valoración utilizada para medir el valor razonable del activo, de la forma siguiente:

(a) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar el valor máximo para los participantes del mercado mediante su utilización en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, en cualquier caso, para su uso) o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, un negocio).

(i) Si el máximo y mejor uso del activo es utilizar el activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos, el valor razonable del activo es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo, suponiendo que éste se utilizaría con otros activos o con otros activos y pasivos, y que dichos activos y pasivos (es decir, sus activos complementarios y los pasivos asociados) estarían disponibles para los participantes del mercado.

(ii) Los pasivos asociados con el activo y con los activos complementarios incluyen pasivos que financian capital de trabajo, pero no incluyen pasivos utilizados para financiar activos distintos de los que están dentro del grupo de activos.

(iii) Los supuestos sobre el máximo y mejor uso de un activo no financiero serán congruentes para todos los activos (para los que el máximo y mejor uso sea relevante) del grupo de activos o del grupo de activos y pasivos dentro del cual se utilizaría el activo.

(b) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar, aisladamente, el valor máximo para los participantes del mercado. Si el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo de forma aislada, el valor razonable del activo es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo a participantes del mercado que lo utilizarían de forma independiente.

32 La medición a valor razonable de un activo no financiero supone que el activo se vende de forma congruente con la unidad de cuenta especificada en otras NIIF (que puede ser un activo individual). Ese es el caso incluso cuando esa medición a valor razonable supone que el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo en combinación con otros activos, o con otros activos y pasivos, porque una medición a valor razonable supone que el participante de mercado ya mantiene los activos complementarios y los pasivos asociados.

33 El párrafo B3 describe la aplicación del concepto de premisa de valoración para activos no financieros.

Aplicación a pasivos e instrumentos de patrimonio propios de una entidad

Principios generales

34 Una medición a valor razonable supone que un pasivo financiero o no financiero o un instrumento de patrimonio propio de una entidad (por ejemplo, participaciones en el patrimonio emitidas como contraprestación en una combinación de negocios) se transfiere a un participante de mercado en la fecha de la medición. La transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad supone que:

(a) Un pasivo permanecería en circulación y se requeriría al participante de mercado receptor de la transferencia satisfacer la obligación. El pasivo no se liquidaría con la contraparte o extinguiría de otra forma en la fecha de la medición.

(b) Un instrumento de patrimonio propio de una entidad permanecería en circulación y el participante de mercado receptor de la transferencia cargaría con los derechos y responsabilidades asociados con el instrumento. El instrumento no se cancelaría o extinguiría de otra forma en la fecha de la medición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

35 Incluso cuando no haya un mercado observable para proporcionar información sobre la fijación del precio sobre la transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad (por ejemplo porque las restricciones contractuales u otras de tipo legal impiden la transferencia de estas partidas), puede haber un mercado observable para estas partidas si están mantenidas por otras partes como activos (por ejemplo, un bono corporativo o una opción de compra sobre las acciones de una entidad).

36 En todos los casos, una entidad maximizará el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de datos de entrada no observables para cumplir con el objetivo de una medición del valor razonable, que es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para transferir el pasivo o instrumento de patrimonio entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

Pasivos e instrumentos de patrimonio mantenidos por otras partes como activos

37 **Cuando un precio cotizado para la transferencia de un pasivo idéntico o similar o un instrumento de patrimonio propio de la entidad no está disponible y la partida idéntica se mantiene por otra parte como un activo, una entidad medirá el valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene la partida idéntica como un activo en la fecha de la medición.**

38 En estos casos, una entidad medirá el valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio de la forma siguiente:

(a) Utilizando el precio cotizado en un *mercado activo* para la partida idéntica mantenida por otra parte como un activo, si ese precio se encuentra disponible.

(b) Si el precio no se encuentra disponible, utilizando otros datos observables, tales como el precio cotizado en un mercado que no es activo para la partida idéntica mantenida por otra parte como un activo.

(c) Si los precios observables en (a) y (b) no se encuentran disponibles, utilizando otra técnica de valoración, tal como:

(i) Un *enfoque de ingreso* (por ejemplo, una técnica de valor presente que tiene en cuenta los flujos de efectivo futuros que un participante de mercado esperaría recibir del tenedor del pasivo o instrumento de patrimonio como un activo; véanse los párrafos B10 y B11).

(ii) Un *enfoque de mercado* (por ejemplo, los precios cotizados de pasivos o instrumentos de patrimonio similares mantenidos por otras partes como activos; véanse los párrafos B5 a B7).

39 Una entidad ajustará el precio cotizado de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad mantenido por otra parte como un activo solo si existen factores específicos del activo que no son aplicables a la medición a valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio. Una entidad asegurará que el precio del activo no refleja el efecto de una restricción que impida la venta de ese activo. Algunos factores que pueden indicar que el precio cotizado del activo debe ajustarse incluyen:

(a) El precio cotizado del activo se relaciona con un pasivo o instrumento de patrimonio similar (pero no idéntico) mantenido por otra parte como un activo. Por ejemplo, el pasivo o instrumento de patrimonio puede tener una característica particular (por ejemplo, la calidad crediticia del emisor) que es diferente de la reflejada en el valor razonable de un pasivo o instrumento de patrimonio similar mantenido como un activo.

(b) La unidad de cuenta para el activo no es la misma que para el pasivo o el instrumento de patrimonio. Por ejemplo, para pasivos, en algunos casos el precio de un activo refleja un precio combinado para un paquete que comprende los importes debidos por el emisor y una mejora crediticia de un tercero. Si la unidad de cuenta para el pasivo no lo es para el paquete combinado, el objetivo es medir el valor razonable del pasivo del emisor, no el valor razonable del paquete combinado. Por ello, en estos casos, la entidad ajustaría el precio observado para el activo para excluir el efecto de la mejora crediticia de terceros.

Pasivos e instrumentos de patrimonio no mantenidos por otras partes como activos

40 **Cuando un precio cotizado para la transferencia de un pasivo idéntico o similar o un instrumento de patrimonio propio de la entidad no está disponible y la partida idéntica no se mantiene por otra parte como un activo, una entidad medirá el valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio utilizando una técnica de valoración desde la perspectiva de un participante de mercado que debe el pasivo o ha emitido el derecho sobre el patrimonio.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

41 Por ejemplo, cuando al aplicar una técnica de valor presente una entidad podría tener en cuenta algunos de los elementos siguientes:

(a) Las salidas de efectivo futuras en las que un participante de mercado esperaría incurrir para satisfacer la obligación, incluyendo la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación (véanse los párrafos B31 a B33).

(b) El importe que un participante de mercado recibiría para realizar o emitir un pasivo o instrumento de patrimonio idéntico, utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la partida idéntica (por ejemplo, que tiene las mismas características crediticias) en el mercado principal (o más ventajoso) para emitir un pasivo o un instrumento de patrimonio con las mismas cláusulas contractuales.

Riesgo de incumplimiento

42 **El valor razonable de un pasivo refleja el efecto del *riesgo de incumplimiento*. El riesgo de incumplimiento incluye, pero puede no limitarse, al riesgo de crédito propio de una entidad (como se define en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a revelar*). El riesgo de incumplimiento se supone que es el mismo antes y después de la transferencia del pasivo.**

43 Al medir el valor razonable de un pasivo, una entidad tendrá en cuenta el efecto de su riesgo de crédito (posición crediticia) y cualesquiera otros factores que puedan influir en la probabilidad de que la obligación se satisfaga o no. Ese efecto puede diferir dependiendo del pasivo, por ejemplo:

(a) Si el pasivo es una obligación de entregar efectivo (un pasivo financiero) o una obligación de entregar bienes o servicios (un pasivo no financiero).

(b) Las condiciones de las mejoras crediticias relacionadas con el pasivo, si las hubiera.

44 El valor razonable de un pasivo refleja el efecto del riesgo de incumplimiento sobre la base de su unidad de cuenta. El emisor de un pasivo emitido con una mejora crediticia de terceros inseparable que se contabiliza de forma separada del pasivo no incluirá el efecto de la mejora crediticia (por ejemplo, una garantía de deuda por un tercero) en la medición a valor razonable del pasivo. Si la mejora crediticia se contabiliza por separado del pasivo, el emisor tendría en cuenta su propia posición crediticia y no la del tercero garante al medir el valor razonable del pasivo.

Restricción que impide la transferencia de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad

45 Al medir el valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad, una entidad no incluirá un dato de entrada separado o un ajuste a otros *datos de entrada* relacionados con la existencia de una restricción que impide la transferencia de la partida. El efecto de una restricción que impide la transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad está incluido implícita o explícitamente en los otros datos de entrada de la medición del valor razonable.

46 Por ejemplo, en la fecha de la transacción, el acreedor y deudor aceptaron el precio de transacción del pasivo con plena comprensión de que la obligación incluye una restricción que impide su transferencia. Como consecuencia de la restricción que está incluida en el precio de transacción, no se requiere un dato de entrada separado o un ajuste a un dato de entrada existente en la fecha de la transacción para reflejar el efecto de la restricción sobre la transferencia. De forma análoga, no se requiere un dato de entrada separado o un ajuste a un dato de entrada existente en fechas de medición posteriores para reflejar el efecto de la restricción sobre la transferencia.

Pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor

47 El valor razonable de un pasivo financiero con características de disponibilidad inmediata (por ejemplo, un depósito a la vista) no es menor que el importe por pagar exigible de inmediato, descontado desde la primera fecha en que se podría requerir que se pague el importe.

Aplicación a activos financieros y pasivos financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercado o riesgo de crédito de la contraparte

48 Una entidad que mantiene un grupo de activos financieros y pasivos financieros está expuesta a riesgos de mercado (como se define en la NIIF 7) y al riesgo de crédito (como se define en la NIIF 7) de cada una de las contrapartes. Si la entidad gestiona ese grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base de su exposición neta a los riesgos de mercado o al riesgo de crédito, se permite a la entidad aplicar una excepción

a esta NIIF para medir el valor razonable. Esa excepción permite que una entidad mida el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base del precio que recibiría por vender una posición larga (es decir, un activo) para una exposición de riesgo concreta, o por transferir una posición corta (es decir, un pasivo) para una exposición de riesgo concreta en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes. Por consiguiente, una entidad medirá el valor razonable del grupo de activos financieros y pasivos financieros de forma congruente con la forma en que los participantes del mercado pondrían precio a la exposición de riesgo neta en la fecha de la medición.

49 Se permite que una entidad utilice la excepción del párrafo 48 solo si la entidad lleva a cabo todo lo siguiente:

(a) gestiona el grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base de la exposición neta de la entidad a un riesgo de mercado concreto (o riesgos) o al riesgo de crédito de una contraparte concreta de acuerdo con la gestión del riesgo documentada o la estrategia de inversión de la entidad;

(b) proporciona información sobre esa base sobre el grupo de activos financieros y pasivos financieros al personal clave de la gerencia, como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas;* y

(c) se le requiere o ha elegido medir esos activos financieros y pasivos financieros a valor razonable en el estado de situación financiera al final de cada periodo sobre el que se informa.

50 La excepción del párrafo 48 no concierne a la presentación de los estados financieros. En algunos casos la base de presentación de los instrumentos financieros en el estado de situación financiera difiere de la base de medición de los instrumentos financieros, por ejemplo, si una NIIF no requiere o permite que los instrumentos financieros se presenten sobre una base neta. En estos casos, una entidad puede necesitar asignar los ajustes efectuados en la cartera (véanse los párrafos 53 a 56) a activos o pasivos individuales que forman el grupo de activos financieros y pasivos financieros gestionados sobre la base de la exposición de riesgo neta de la entidad. Una entidad realizará estas asignaciones sobre una base razonable y congruente, utilizando una metodología apropiada a las circunstancias.

51 Una entidad realizará una decisión de política contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para utilizar la excepción del párrafo 48. Una entidad que utilice la excepción aplicará esa política contable, incluyendo su política para asignar ajustes de precios comprador-vendedor (véanse los párrafos 53 a 55) y ajustes de crédito (véase el párrafo 56), si fuera aplicable, de forma congruente de periodo a periodo para una cartera concreta.

52 La excepción del párrafo 48 se aplicará solo a los activos financieros, pasivos financieros y otros contratos dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (o NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, si la NIIF 9 todavía no se ha adoptado). Las referencias a los activos financieros y pasivos financieros de los párrafos 48 a 51 y 53 a 56 deben interpretarse como de aplicación a todos los contratos dentro del alcance de la NIIF 9 (o NIC 39 si la NIIF 9 todavía no se ha adoptado) independientemente de si cumplen las definiciones de activos financieros o pasivos financieros de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Exposición a riesgos de mercado

53 Al utilizar la excepción del párrafo 48 para medir el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros gestionados sobre la base de la exposición neta de la entidad a un riesgo (o riesgos) de mercado particular, la entidad aplicará el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias de la exposición neta de la entidad a esos riesgos de mercado (véanse los párrafos 70 y 71).

54 Al utilizar la excepción del párrafo 48, una entidad se asegurará de que el riesgo (o riesgos) de mercado a los que está expuesta la entidad dentro de ese grupo de activos financieros y pasivos financieros es sustancialmente el mismo. Por ejemplo, una entidad no combinaría el riesgo de tasa de interés asociado con un activo financiero con el riesgo de precio de una materia prima cotizada asociado con el pasivo financiero, porque hacerlo así no mitigaría la exposición de la entidad al riesgo de tasa de interés o al riesgo de precio de la materia prima cotizada. Al utilizar la excepción del párrafo 48, los riesgos de base procedentes de los parámetros de riesgo de mercado que no son idénticos se tendrán en cuenta en la medición del valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros dentro del grupo.

55 De forma análoga, la duración de la exposición de la entidad a un riesgo (o riesgos) de mercado particular que surge de los activos financieros y pasivos financieros será sustancialmente el mismo. Por ejemplo, una entidad que utiliza un contrato de futuros a 12 meses contra los flujos de efectivo asociados con el valor a 12 meses de la exposición al riesgo de la tasa de interés en un instrumento financiero a 5 años dentro de un grupo formado solo por esos activos financieros y pasivos financieros, medirá el valor razonable de la exposición al riesgo de tasa de interés a 12 meses sobre una base neta, y la exposición al riesgo de tasa de interés restante (es decir, 2 a 5 años) sobre una base bruta.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Exposición al riesgo de crédito de una contraparte particular

56 Al utilizar la excepción del párrafo 48 para medir el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros contraídos con una contraparte particular, la entidad incluirá el efecto de la exposición neta de la entidad al riesgo de crédito de esa contraparte o la exposición neta de la contraparte al riesgo de crédito de la entidad en la medición del valor razonable cuando los participantes del mercado tuvieran en cuenta los acuerdos existentes que mitiguen la exposición de riesgo de crédito en el caso de incumplimiento (por ejemplo, un acuerdo maestro de compensación de saldos con la contraparte o un acuerdo que requiere el intercambio de garantías colaterales sobre la base de la exposición neta de cada parte al riesgo de crédito de la otra parte). La medición del valor razonable reflejará las expectativas de los participantes del mercado sobre la probabilidad de que este acuerdo sería exigible legalmente en el caso de incumplimiento.

Valor razonable en el reconocimiento inicial

57 Cuando se adquiere un activo o se asume un pasivo en una transacción de intercambio para ese activo o pasivo, el precio de la transacción es el precio pagado por adquirir el activo, o recibido por asumir el pasivo (un *precio de entrada*). Por el contrario, el valor razonable del activo o pasivo es el precio que se recibiría por vender el activo o pagaría por transferir el pasivo (un precio de salida). Las entidades no venden necesariamente activos a los precios pagados para adquirirlos. De forma análoga, las entidades no necesariamente transfieren pasivos a los precios recibidos por asumirlos.

58 En muchos casos, el precio de la transacción será igual al valor razonable (por ejemplo, ese puede ser el caso cuando en la fecha de la transacción tiene lugar la transacción de comprar un activo en el mercado en el que se vendería el activo).

59 Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo. El párrafo B4 describe situaciones en las que el precio de la transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial.

60 Si otra NIIF requiere o permite que una entidad mida un activo o un pasivo inicialmente a valor razonable y el precio de la transacción difiere del valor razonable, la entidad reconocerá la ganancia o pérdida resultante en el resultado del periodo, a menos que la NIIF especifique otra cosa.

Técnicas de valoración

61 **Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.**

62 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Tres técnicas de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el *enfoque del costo* y el enfoque del ingreso. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos B5 a B11. Una entidad utilizará técnicas de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el valor razonable.

63 En algunos casos será adecuada una sola técnica de valoración (por ejemplo, al evaluar un activo o un pasivo utilizando precios cotizados en un mercado activo para activos o pasivos idénticos). En otros casos, serán adecuadas técnicas de valoración múltiples (por ejemplo, ese puede ser el caso al evaluar una unidad generadora de efectivo). Si se utilizan técnicas de valoración múltiples para medir el valor razonable, los resultados (es decir, los indicios respectivos del valor razonable) se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores señalados por esos resultados. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que es el más representativo del valor razonable dadas las circunstancias.

64 Si el precio de transacción es el valor razonable en el reconocimiento inicial y para medir el valor razonable en periodos posteriores se utilizará una técnica de valoración que utiliza datos de entrada no observables, la técnica de valoración se ajustará de forma tal que en el reconocimiento inicial el resultado de la técnica de valoración iguale al precio de transacción. El ajuste asegurará que la técnica de valoración refleja las condiciones de mercado presentes y ayudará a una entidad a determinar si es necesario realizar un ajuste a la técnica de valoración (por ejemplo, puede haber una característica del activo o del pasivo no captada por la técnica de valoración). Después del reconocimiento inicial, al medir el valor razonable utilizando una técnica o técnicas de valoración que utilicen datos de entrada no observables, una entidad asegurará que esas técnicas de valoración reflejan datos de mercado observables (por ejemplo, el precio de un activo o pasivo similar) en la fecha de la medición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

65 Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable se aplicarán de forma congruente. Sin embargo, un cambio en una técnica de valoración o su aplicación (por ejemplo, un cambio en su ponderación cuando se utilizan técnicas de valoración múltiples o un cambio en un ajuste aplicado a una técnica de valoración) es adecuado si el cambio da lugar a una medición que iguale o sea más representativa del valor razonable en esas circunstancias. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, cualquiera de los sucesos siguientes tiene lugar:

(a) desarrollo de nuevos mercados;

(b) pasa a estar disponible nueva información;

(c) deja de estar disponible información anteriormente utilizada;

(d) mejora de técnicas de valoración; o

(e) cambio en las condiciones de mercado.

66 Las revisiones procedentes de un cambio en la técnica de valoración o en su aplicación se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de acuerdo con la NIC 8. Sin embargo, no se requiere la información a revelar de la NIC 8 para un cambio en una estimación contable para revisiones que procedan de un cambio en una técnica de valoración o en su aplicación.

Datos de entrada para las técnicas de valoración

Principios generales

67 **Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizarán el uso de datos de entrada no observables.**

68 Ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables para algunos activos y pasivos (por ejemplo, instrumentos financieros) incluyen mercados de intercambio, mercados de intermediarios financieros, mercados intermediados por agentes corredores y mercados principal a principal (véase el párrafo B34).

69 Una entidad elegirá datos de entrada que sean congruentes con las características del activo o pasivo que los participantes del mercado tendrían en cuenta en una transacción para el activo o pasivo (véanse los párrafos 11 y 12). En algunos casos esas características darán lugar a la aplicación de un ajuste, tales como una prima o un descuento (por ejemplo, una prima de control o un descuento de participación no controladora). Sin embargo, una medición del valor razonable no incorporará una prima o descuento que no sea congruente con la unidad de cuenta de la NIIF que requiera o permita la medición del valor razonable (véanse los párrafos 13 y 14). No se permiten en una medición del valor razonable las primas o descuentos que reflejan el tamaño como una característica de la entidad tenedora (específicamente, un factor de bloque que ajusta el precio cotizado de un activo o un pasivo porque el volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida por la entidad, como se describe en el párrafo 80) en lugar de como una característica del activo o pasivo (por ejemplo, una prima de control al medir el valor razonable de una participación controladora). En todos los casos, si existe un precio cotizado en un mercado activo (es decir, un *dato de entrada de Nivel 1*) para un activo o un pasivo, una entidad utilizará ese precio sin ajuste al medir el valor razonable, excepto por lo especificado en el párrafo 79.

Datos de entrada basadas en precios comprador y vendedor

70 Si un activo o un pasivo medido a valor razonable tiene un precio comprador y un precio vendedor (por ejemplo, un dato de entrada procedente de un mercado de intermediación financiera), el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea el más representativo del valor razonable en esas circunstancias se utilizará para medir el valor razonable independientemente de dónde se clasifique el dato de entrada en la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, 2 o 3; véanse los párrafos 72 a 90). Se permite, pero no se requiere, el uso de precios de comprador para posiciones de activo, y precios de vendedor para posiciones de pasivo.

71 Esta NIIF no impide el uso de precios de mercado medios u otras convenciones para fijar precios que utilizan los participantes del mercado como un recurso práctico para las mediciones del valor razonable dentro de un diferencial de precios comprador-vendedor.

Jerarquía del valor razonable

72 Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

jerarquía del valor razonable otorga la mayor prioridad a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la menor prioridad a los datos de entrada no observables (*datos de entrada de Nivel 3*).

73 En algunos casos, los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo pueden clasificarse dentro de diferentes niveles de la jerarquía del valor razonable. En esos casos, la medición del valor razonable se clasifica en su totalidad en el mismo nivel de la jerarquía de valor razonable que el dato de entrada de nivel más bajo que sea significativa para la medición completa. Evaluar la relevancia de un dato de entrada en particular para la medición completa requiere del juicio profesional, teniendo en cuenta factores específicos del activo o pasivo. Los ajustes para llegar a mediciones basadas en el valor razonable, tales como los costos de vender al medir al valor razonable menos los costos de venta, no se tendrán en cuenta al determinar el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica una medición del valor razonable.

74 La disponibilidad de datos de entrada relevantes y su relativa subjetividad pueden afectar la selección de las técnicas de valoración adecuadas (véase el párrafo 61). Sin embargo, la jerarquía del valor razonable prioriza los datos de entrada de las técnicas de valoración, no las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. Por ejemplo, una medición del valor razonable desarrollada utilizando una técnica de valor presente puede clasificarse dentro del Nivel 2 o Nivel 3, dependiendo de los datos de entrada que son significativos para la medición completa y el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro de la que se clasifican esos datos de entrada.

75 Si un dato de entrada observable requiere un ajuste utilizando un dato de entrada no observable y ese ajuste da lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor, la medición resultante se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable. Por ejemplo, si un participante de mercado tuviera en cuenta el efecto de una restricción en la venta de un activo al estimar el precio del activo, una entidad ajustaría el precio cotizado para reflejar el efecto de esa restricción. Si ese precio cotizado es un *dato de entrada de Nivel 2* y el ajuste es un dato de entrada no observable que es significativo para la medición completa, la medición se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 1

76 Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

77 Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable y se utilizará sin ajuste para medir el valor razonable siempre que estén disponibles, excepto por lo especificado en el párrafo 79.

78 Un dato de entrada de Nivel 1 estará disponible para muchos activos financieros y pasivos financieros, algunos de los cuales pueden ser intercambiados en mercados activos múltiples (por ejemplo, en intercambios diferentes). Por ello, el énfasis dentro del Nivel 1 se pone en la determinación de los dos elementos siguientes:

(a) el mercado principal para el activo o pasivo o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso para el activo o el pasivo; y

(b) si la entidad puede realizar una transacción para el activo o pasivo al precio de ese mercado en la fecha de la medición.

79 Una entidad no realizará un ajuste a un dato de entrada de Nivel 1 excepto en las siguientes circunstancias:

(a) Cuando una entidad mantiene un gran número de activos o pasivos similares (pero no idénticos) (por ejemplo, títulos valores de deuda) que se miden a valor razonable y está disponible un precio cotizado en un mercado activo pero no fácilmente accesible para cada uno de esos activos o pasivos individualmente (es decir, dado el gran número de activos o pasivos similares mantenido por la entidad, sería difícil obtener información sobre la fijación de precios para cada activo o pasivo individual en la fecha de la medición). En ese caso, como un recurso práctico, una entidad puede medir el valor razonable utilizando un método de fijación de precios alternativo que no se base exclusivamente en precios cotizados (por ejemplo, matriz de fijación de precios). Sin embargo, el uso de un método de fijación de precios alternativo da lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

(b) Cuando un precio cotizado en un mercado activo no representa el valor razonable en la fecha de la medición. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, sucesos significativos (tales como transacciones en un mercado de principal a principal, negociaciones en un mercado intermediado por agentes corredores o anuncios) tienen lugar después del cierre de un mercado pero antes de la fecha de la medición. Una entidad establecerá y aplicará de forma congruente una política para identificar esos sucesos que puedan afectar las mediciones del valor razonable. Sin embargo, si el precio cotizado se ajusta por nueva información, el ajuste dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) Al medir el valor razonable de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad utilizando el precio cotizado para el elemento idéntico negociado como un activo en un mercado activo, y ese precio necesita ajustarse por factores específicos del elemento o del activo (véase el párrafo 39). Si no se requiere un ajuste al precio cotizado del activo, el resultado será una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 1 de la jerarquía del valor razonable. Sin embargo, cualquier ajuste al precio cotizado del activo dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

80 Si una entidad mantiene una posición en un activo o pasivo único (incluyendo una posición que comprende un gran número de activos y pasivos idénticos, tales como un tenedor de instrumentos financieros) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, el valor razonable del activo o pasivo se medirá dentro del Nivel 1 como el producto del precio cotizado para el activo o pasivo individual y la cantidad mantenida por la entidad. Ese es el caso incluso si un volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida y la colocación de órdenes para vender la posición en una sola transacción puede afectar al precio cotizado.

Datos de entrada de Nivel 2

81 Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.

82 Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente), el dato de entrada de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:

(a) precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.

(b) precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.

(c) datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:

(i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;

(ii) volatilidades implícitas; y

(iii) diferenciales de crédito.

(d) *datos de entrada corroborados por el mercado.*

83 Los ajustes a los datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:

(a) la condición y localización del activo;

(b) la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (incluyendo los factores descritos en el párrafo 39); y

(c) el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro de los cuales se observan los datos de entrada.

84 Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.

85 El párrafo B35 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos.

Datos de entrada de Nivel 3

86 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.

87 Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable permanece el mismo, es decir un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Por ello, los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.

88 Los supuestos sobre el riesgo incluyen el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizada para medir el valor razonable (tales como un modelo de fijación de precios) y el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración. Una medición que no incluye un ajuste por riesgo no representaría una medición del valor razonable si los participantes del mercado incluyeran uno al fijar el precio del activo o pasivo. Por ejemplo, puede ser necesario incluir un ajuste de riesgo cuando exista una incertidumbre de medición

significativa (por ejemplo, cuando ha habido una reducción significativa en el volumen o nivel de actividad en comparación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo, o activos o pasivos similares, y la entidad ha determinado que el precio de transacción o precio cotizado no representa el valor razonable, como se describe en los párrafos B37 a B47).

89 Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.

90 El párrafo B36 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos.

Información a revelar

91 Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:

(a) para activos y pasivos que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y datos de entrada [usado para desarrollar esas mediciones].

(b) Para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativas (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado del periodo u otro resultado integral para el periodo.

92 Para cumplir el objetivo del párrafo 91, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

(a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;

(b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;

(c) cuánta acumulación o desglose realizar; y

(d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NIIF es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 91, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

93 Para alcanzar los objetivos del párrafo 91, una entidad revelará, como mínimo, la información siguiente para cada clase de activos y pasivos (véase el párrafo 94 para información sobre la determinación de las clases adecuadas de activos y pasivos) medidos a valor razonable (incluyendo mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de esta NIIF) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:

(a) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no recurrentes, las razones de la medición. Las mediciones del valor razonable recurrentes de activos o pasivos son las que requieren o permiten otras NIIF en el estado de situación financiera al final de cada periodo sobre el que se informa. Las mediciones del valor razonable no recurrentes de activos o pasivos son las que requieren o permiten otras NIIF en el estado de situación financiera en circunstancias concretas (por ejemplo, cuando una entidad mide un activo mantenido para la venta a valor razonable menos costos de venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* porque el valor razonable de los activos menos los costos de venta es menor que su importe en libros).

(b) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 ó 3).

(c) Para activos y pasivos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa que se miden al valor razonable sobre una base recurrente, los importes de las transferencias entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han tenido lugar las transferencias entre niveles (véase el párrafo

95). Las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.

(d) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de la(s) técnica(s) de valoración y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si ha habido un cambio en la técnica de valoración (por ejemplo, cambiando de un enfoque de mercado a un enfoque de ingreso, o el uso de una técnica de valoración adicional), la entidad revelará ese cambio y las razones para realizarlo. Para mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad.

(e) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:

(i) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado del periodo, y las partidas del resultado del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.

(ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en otro resultado integral, y las partidas del otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.

(iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).

(iv) Los importes de las transferencias hacia o desde el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles (véase el párrafo 95). Las transferencias hacia el Nivel 3 se revelarán y comentarán por separado de las transferencias salidas de este nivel.

(f) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo en (e)(i) incluidas en el resultado del periodo que es atribuible al cambio en ganancias o pérdidas no realizadas relacionadas con esos activos y pasivos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa, y las partidas del resultado del periodo en el que se reconocen esas ganancias o pérdidas no realizadas.

(g) Para mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo).

(h) Para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable:

(i) Para todas estas mediciones, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y otros datos de entrada no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que pueden aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirán, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (d).

(ii) Para activos financieros y pasivos financieros, si cambiar uno o más datos de entrada no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría en forma significativa el valor razonable, una entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios. La entidad revelará la forma en que se calculó el efecto de un cambio para reflejar un supuesto alternativo razonablemente posible. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado del periodo, así como al total de los activos o total de los

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

pasivos o, cuando los cambios en el valor razonable se reconozcan en otro resultado integral, con respecto al total del patrimonio.

(i) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, si el máximo y mejor uso de un activo no financiero difiere de su utilización presente, la entidad revelará ese hecho y la razón por la que el activo no corriente se está utilizando de una forma que difiere de su máximo y mejor uso.

94 Una entidad determinará las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de los siguientes elementos:

(a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y

(b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.

El número de clases puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de las clases adecuadas de activos y pasivos para las que se debe proporcionar información a revelar sobre las mediciones del valor razonable requiere del juicio profesional. Una clase de activos y pasivos, a menudo, requerirá mayor desglose que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NIIF especifica la clase de un activo o un pasivo, una entidad puede utilizar esa clase al proporcionar la información a revelar requerida en esta NIIF si esa clase cumple con los requerimientos de este párrafo.

95 Una entidad revelará y seguirá de forma congruente su política para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles de la jerarquía del valor razonable, de acuerdo con el párrafo 93(c) y (e)(iv). La política sobre el calendario para reconocer las transferencias será la misma para las transferencias salidas de los niveles que para las transferencias detraídas de dichos niveles. Algunos ejemplos de políticas para determinar el calendario de transferencias son los siguientes:

(a) La fecha del suceso o cambio en las circunstancias que causaron la transferencia.

(b) El comienzo del periodo sobre el que se informa.

(c) El final del periodo sobre el que se informa.

96 Si una entidad toma una decisión de política contable para utilizar la excepción del párrafo 48, revelará ese hecho.

97 Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 93(b), (d) e (i) para cada clase de activos y pasivos no medidos a valor razonable en el estado de situación financiera, pero para la que se revela el valor razonable. Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione información a revelar cuantitativa sobre datos de entrada no observables significativos utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable requerida por el párrafo 93(d). Para estos activos y pasivos, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta NIIF.

98 Para un pasivo medido al valor razonable y emitido con una mejora crediticia de un tercero inseparable, un emisor revelará la existencia de esta mejora crediticia y si está reflejada en la medición del valor razonable del pasivo.

99 Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta NIIF en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

costos de transacción	Los costos de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes: (a) Proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta. (b) La entidad no habría incurrido en ellos si no se hubiera tomado la decisión de vender el activo o de transferir el pasivo (similar a costos de venta, tal como se definen en la NIIF 5).
costos de transporte	Los costos en que se incurriría para transportar un activo desde su localización presente a su mercado principal (o más ventajoso).
datos de entrada	Los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre el riesgo, tales como las siguientes: (a) el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizado para medir el valor razonable (tal como un modelo de fijación de precios); y (b) el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración. Los datos de entrada pueden ser observables o no observables.
datos de entrada corroborados por el mercado	Datos de entrada que provienen principalmente de datos de mercado observables o corroborados por éstos por correlación u otros medios.
datos de entrada de Nivel 1	Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.
datos de entrada de Nivel 2	Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.
datos de entrada de Nivel 3	Datos de entrada no observables para el activo o pasivo.
datos de entrada no observables	Datos de entrada para los que los datos de mercado no están disponibles y que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
datos de entrada observables	Datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
enfoque del costo	Una técnica de valoración que refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).
enfoque del ingreso	Las técnicas de valoración que convierten importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado). La medición del valor razonable se determina sobre la base del valor indicado por las expectativas de mercado presentes sobre esos importes futuros.
enfoque de mercado	Una técnica de valoración que utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares), tales como un negocio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

flujo de efectivo esperado	El promedio ponderado de la probabilidad (es decir, la media de la distribución) de los flujos de efectivo futuros posibles.
máximo y mejor uso	El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo.
mercado activo	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
mercado más ventajoso	El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.
mercado principal	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.
participantes del mercado	Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes: (a) Son independientes unos de otros, es decir, no son partes relacionadas como se definen en la NIC 24, aunque el precio de una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un dato de entrada para una medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado. (b) Están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo, y utilizan en la transacción toda la información disponible, incluida la información que puede obtenerse empleando la debida diligencia usual y habitual. (c) Son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo. (d) Tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no forzados u obligados de otra forma a hacerlo.
precio de entrada	El precio pagado por adquirir un activo o recibido por asumir un pasivo en una transacción de intercambio.
precio de salida	El precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo.
prima de riesgo	Compensación buscada por los participantes del mercado adversos al riesgo para soportar una incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. También se denomina "ajuste de riesgo".
riesgo de incumplimiento	El riesgo de que una entidad no satisfaga una obligación. El riesgo de incumplimiento incluye, pero puede no estar limitado, al riesgo crediticio propio de la entidad.
transacción ordenada	Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición, para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o venta urgente).
unidad de cuenta	El nivel al que un activo o un pasivo se acumula o desglosa en una NIIF a efectos de su reconocimiento.
valor razonable	El precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 99 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los juicios aplicados en situaciones de valoración diferentes pueden ser distintos. Este apéndice describe los juicios que pueden aplicarse cuando una entidad mide el valor razonable en situaciones de valoración diferentes.

Enfoque de medición del valor razonable

B2 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Una medición del valor razonable requiere que una entidad determine todos los elementos siguientes:

(a) el activo o pasivo concreto que es el objeto de la medición (de forma congruente con su unidad de cuenta).

(b) para un activo no financiero, la premisa de valoración que es adecuada para la medición (de forma congruente con su máximo y mejor uso).

(c) El mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo.

(d) las técnicas de valoración adecuadas para la medición, considerando la disponibilidad de datos con los cuales desarrollar datos de entrada que representen los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo y el nivel de la jerarquía del valor razonable en la que se clasifican los datos de entrada.

Premisa de valoración de activos no financieros (párrafos 31 a 33)

B3 Al medir el valor razonable de un activo no financiero utilizado en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, de otra forma, para su uso), o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, un negocio), el efecto de la premisa de valoración dependerá de las circunstancias. Por ejemplo:

(a) El valor razonable del activo puede ser el mismo si éste se usa de forma independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos. Ese puede ser el caso si el activo es un negocio que los participantes del mercado continuarían operando. En ese caso, la transacción requeriría valorar el negocio en su totalidad. El uso de los activos como un grupo sobre una base de negocio en marcha generaría sinergias que estarían disponibles para los participantes del mercado (es decir, sinergias de los participantes del mercado que, por ello, deberían afectar al valor razonable del activo sobre la base de uso independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos).

(b) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de ajustes al valor del activo utilizado de forma independiente. Ese puede ser el caso si el activo es una máquina y la medición del valor razonable se determina utilizando un precio observado para una máquina similar (no instalada o configurada de otra forma para su uso), ajustado por el transporte y los costos de instalación, de forma que la medición del valor razonable reflejará las condiciones y localización presentes de la máquina (instalada y configurada para su uso).

(c) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de los supuestos de los participantes del mercado utilizados para medir el valor razonable del activo. Por ejemplo, si el activo es un inventario en curso que es único y los participantes del mercado transformarían el inventario en bienes terminados, el valor razonable del inventario supondría que los participantes del mercado han adquirido o adquirirían la maquinaria especializada necesaria para transformar el inventario en bienes terminados.

(d) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la técnica de valoración utilizada para medir el valor razonable del activo. Ese puede ser el caso al utilizar el método del exceso de ganancias de varios periodos para medir el valor razonable de un

activo intangible porque esa técnica de valoración tiene en cuenta de forma específica la contribución de los activos complementarios y los pasivos asociados del grupo en el que se utilizaría este activo intangible.

(e) En situaciones más limitadas, cuando una entidad utiliza un activo dentro de un grupo de activos, la entidad puede medir el activo a un importe que se aproxime a su valor razonable cuando asigne el valor razonable del grupo de activos a los activos individuales del grupo. Ese puede ser el caso si la valoración implica propiedad inmobiliaria y el valor razonable de la propiedad mejorada (es decir, un grupo de activos) se asigna a los activos que la componen (tales como terreno y mejoras).

Valor razonable en el reconocimiento inicial (párrafos 57 a 60)

B4 Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo. Por ejemplo, el precio de transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial si se dan cualquiera de las condiciones siguientes:

(a) La transacción es entre partes relacionadas, aunque el precio en una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un dato de entrada en la medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado.

(b) La transacción tiene lugar bajo coacción o el vendedor se ve forzado a aceptar el precio de la transacción. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el vendedor está experimentando dificultades financieras.

(c) La unidad de cuenta representada por el precio de transacción es diferente de la unidad de cuenta para el activo o pasivo medido a valor razonable. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el activo o pasivo medido a valor razonable es solo uno de los elementos de la transacción (por ejemplo, en una combinación de negocios), la transacción incluye derechos y privilegios no declarados que se miden por separado de acuerdo con otra NIIF, o el precio de transacción incluye los costos de transacción.

(d) El mercado en el que tiene lugar la transacción es diferente del mercado principal (o el mercado más ventajoso). Por ejemplo, esos mercados pueden ser diferentes si la entidad es un intermediario que realiza transacciones con clientes en el mercado minorista, pero el mercado principal (o el más ventajoso) para la transacción de salida es con otros intermediarios en el mercado de intermediación financiera.

Técnicas de valoración (párrafos 61 a 66)

Enfoque de mercado

B5 El enfoque de mercado utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares), tales como un negocio.

B6 Por ejemplo, algunas técnicas de valoración coherentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiplos de mercado procedentes de un conjunto de comparables. Los múltiplos pueden expresarse mediante rangos de valores, donde a cada comparable puede corresponderle un múltiplo diferente. La selección del múltiplo adecuado dentro del rango requiere del juicio profesional, considerando los factores cuantitativos y cualitativos específicos de la medición.

B7 Las técnicas de valoración congruentes con el enfoque de mercado incluyen una matriz de fijación de precios. La matriz de fijación de precios es una técnica matemática utilizada principalmente para valorar algunos tipos de instrumentos financieros, tales como títulos valores de deuda, sin basarse exclusivamente en los precios cotizados para los títulos específicos, sino que en su lugar se basan en la relación de los títulos valores con otros cotizados de referencia.

Enfoque del costo

B8 El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).

B9 Desde la perspectiva de un vendedor participante de mercado, el precio que recibiría por el activo se basa en el costo para un comprador participante de mercado que adquiera o construya un activo sustituto de utilidad comparable, ajustado por la obsolescencia. Eso es así porque el comprador participante de mercado no pagaría

más por un activo que el importe por el que podría reemplazar la capacidad de servicio de ese activo. La obsolescencia conlleva deterioro físico, obsolescencia funcional (tecnológica) y obsolescencia económica (externa), y es más amplia que la depreciación a efectos de información financiera (una distribución del costo histórico) o a efectos fiscales (utilizando vidas de servicio especificadas). En muchos casos el método del costo de reposición corriente se utiliza para medir el valor razonable de activos tangibles que se utilizan en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos.

Enfoque del ingreso

B10 El enfoque del ingreso convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente (es decir, descontado) único. Cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros.

B11 Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:

(a) técnicas de valor presente (véanse los párrafos B12 a B30);

(b) modelos de fijación de precios de opciones, tales como la fórmula de Black-Scholes-Merton o un modelo binomial (es decir, un modelo reticular), que incorporan técnicas de valor presente y reflejan el valor temporal y el valor intrínseco de una opción; y

(c) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos activos intangibles.

Técnicas de valor presente

B12 Los párrafos B13 a B30 describen el uso de técnicas de valor presente para medir el valor razonable. Esos párrafos se centran en una técnica de ajuste de la tasa de descuento y una técnica de *flujos de efectivo esperados* (valor presente esperado). Esos párrafos no prescriben el uso de una técnica de valor presente específica única ni limitan el uso de las técnicas de valor presente para medir el valor razonable a las técnicas comentadas. La técnica del valor presente utilizada para medir el valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias específicas del activo o pasivo que se está midiendo (por ejemplo, si los precios para activos o pasivos comparables pueden observarse en el mercado) y la disponibilidad de datos suficientes.

Los componentes de la medición del valor presente

B13 El valor presente (es decir, una aplicación del enfoque del ingreso) es una herramienta utilizada para vincular importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o valores) a un importe presente utilizando una tasa de descuento. Una medición del valor razonable de un activo o un pasivo utilizando una técnica de valor presente capta todos los elementos siguientes desde la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de la medición:

(a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo.

(b) Expectativas sobre las variaciones posibles del importe y distribución temporal de los flujos de efectivo que representan la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.

(c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa sobre activos monetarios libres de riesgo que tengan fechas de vencimiento o duración que coincida con el periodo cubierto por los flujos de efectivo y no planteen ni incertidumbre en la distribución temporal ni riesgo de incumplimiento para el tenedor (es decir, tasa de interés libre de riesgo).

(d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una *prima de riesgo*).

(e) Otros factores que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias.

(f) Para un pasivo, el riesgo de incumplimiento relacionado con ese pasivo, incluyendo el riesgo de crédito propio de la entidad (es decir, el del deudor).

Principios generales

B14 Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que captan los elementos del párrafo B13. Sin embargo, todos los principios generales siguientes rigen la aplicación de cualquier técnica de valor presente utilizada para medir el valor razonable:

(a) Los flujos de efectivo y tasas de descuento deberían reflejar los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Los flujos de efectivo y las tasas de descuento deberían tener en cuenta solo los factores atribuibles al activo o pasivo que se está midiendo.

(c) Para evitar la doble contabilización o la omisión de los efectos de los factores de riesgo, las tasas de descuento deberían reflejar supuestos que sean congruentes con los inherentes a los flujos de efectivo. Por ejemplo, una tasa de descuento que refleja la incertidumbre en las expectativas sobre incumplimientos futuros es adecuada si se utilizan los flujos de efectivo contractuales de un préstamo (es decir, una técnica de ajuste de la tasa de descuento). Esa misma tasa no debe utilizarse si se utilizan flujos de efectivo (es decir, una técnica de valor de presente esperado) esperados (es decir, ponderados por la probabilidad) porque los flujos de efectivo esperados ya reflejan supuestos sobre la incertidumbre de incumplimientos futuros; en su lugar, debe utilizarse una tasa de descuento que sea proporcional al riesgo inherente a los flujos de efectivo esperados.

(d) Los supuestos sobre flujos de efectivo y tasas de descuento deben ser congruentes internamente. Por ejemplo, los flujos de efectivo nominales, que incluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que incluya el efecto de la inflación. La tasa de interés libre de riesgo nominal incluye el efecto de la inflación. Los flujos de efectivo reales, que excluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que excluya el efecto de la inflación. De forma análoga, los flujos de efectivo después de impuestos deben descontarse utilizando una tasa de descuento después de impuestos. Los flujos de efectivo antes de impuestos deben descontarse a una tasa congruente con esos flujos de efectivo.

(e) Las tasas de descuento deben ser congruentes con los factores económicos subyacentes de la moneda en la que se denominan los flujos de efectivo.

Riesgo e incertidumbre

B15 Una medición del valor razonable utilizando técnicas de valor presente se lleva a cabo bajo condiciones de incertidumbre porque los flujos de efectivo utilizados son estimaciones en lugar de importes conocidos. En muchos casos el importe y la distribución temporal de los flujos de efectivo son inciertos. Incluso importes fijados contractualmente, tales como los pagos de un préstamo, son inciertos si existe riesgo de incumplimiento.

B16 Los participantes del mercado buscan generalmente compensaciones (es decir, una prima de riesgo) por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. La medición del valor razonable debería incluir una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado reclamarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo. En caso contrario, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos, determinar la prima de riesgo adecuada puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir una prima de riesgo.

B17 Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que ajustan el riesgo y en el tipo de flujos de efectivo que utilizan. Por ejemplo:

(a) La técnica de ajuste de la tasa de descuento (véanse los párrafos B18 a B22) utiliza una tasa de descuento ajustada por el riesgo y flujos de efectivo contractuales, prometidos o más probables, ajustados por el riesgo.

(b) El método 1 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo B25) utiliza los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo y una tasa libre de riesgo.

(c) El método 2 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo B26) utiliza flujos de efectivo esperados que no están ajustados por el riesgo y una tasa de descuento ajustada para incluir la prima de riesgo que requieren los participantes del mercado. Esa tasa es diferente de la utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento.

Técnica de ajuste de la tasa de descuento

B18 La técnica de ajuste de la tasa de descuento utiliza un conjunto único de flujos de efectivo a partir del rango de importes estimados posibles, ya sea por flujos de efectivo más probables, contractuales o prometidos (como es el caso de un bono). En todos los casos, esos flujos de efectivo están condicionados a que ocurran sucesos especificados (por ejemplo, los flujos de efectivo contractuales o prometidos para un bono están condicionados al hecho de que el deudor no incumpla). La tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento proviene de tasas observadas de rendimiento para activos o pasivos equivalentes que se negocian en el mercado. Por consiguiente, los flujos de efectivo más probables, prometidos o contractuales se descuentan a una tasa de mercado estimada u observada para estos flujos de efectivo condicionados (es decir, una tasa de mercado de rendimiento).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B19 La técnica de ajuste de la tasa de descuento requiere un análisis de los datos de mercado para activos o pasivos comparables. La comparabilidad se establece mediante la consideración de la naturaleza de los flujos de efectivo (por ejemplo, si los flujos de efectivo son contractuales o no contractuales y es probable que respondan de forma similar a cambios en las condiciones económicas), así como a otros factores (por ejemplo, posición crediticia, garantías colaterales, duración, cláusulas restrictivas y liquidez). De forma alternativa, si un único activo o pasivo comparable no refleja fielmente el riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se mide, puede ser posible proporcionar una tasa de descuento utilizando datos para varios activos o pasivos comparables junto con la curva de rendimiento libre de riesgo (es decir, utilizando un enfoque de "acumulación").

B20 Para ilustrar un enfoque de acumulación, supóngase que el Activo A es un derecho contractual para recibir 800 u.m.[1] en un año (es decir, no existe incertidumbre de distribución temporal). Existe un mercado establecido de activos comparables, y la información sobre esos activos, incluyendo información del precio, está disponible. De esos activos comparables:

(a) El activo B es un derecho contractual a recibir 1.200 u.m. en un año y tiene un precio de mercado de 1.083 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a un año) es 10,8 por ciento [(1.200 u.m./1.083 u.m.) – 1].

(b) El activo C es un derecho contractual a recibir 700 u.m. en dos años y tiene un precio de mercado de 566 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a dos años) es 11,2 por ciento [(700 u.m./566 u.m.) ^0.5 – 1].

(c) Los tres activos son comparables con respecto al riesgo (es decir, dispersión de cancelaciones y crédito posibles).

B21 Sobre la base de la distribución temporal de los pagos contractuales a recibir por el Activo A relacionado con la distribución temporal del Activo B y Activo C (es decir, un año para el Activo B versus dos años para el Activo C), el Activo B se juzga más comparable al Activo A. Utilizando el pago contractual a recibir por el Activo A (800 u.m.) y la tasa de mercado a un año procedente del Activo B (10,8 por ciento), el valor razonable del Activo A es 722 u.m. (800 u.m./1,108). De forma alternativa, en ausencia de información de mercado disponible para el Activo B, la tasa de mercado a un año podría provenir del Activo C utilizando el enfoque de acumulación. En ese caso, la tasa de mercado a dos años indicada por el Activo C (11,2 por ciento) se ajustaría a la tasa de mercado a un año utilizando la estructura de plazos de la curva de rendimiento libre de riesgo. Puede requerirse información adicional y análisis para determinar si las primas de riesgo de los activos a uno y dos años son las mismas. Si se determina que las primas de riesgo para activos a uno y dos años no son las mismas, la tasa de rendimiento de mercado a dos años sería adicionalmente ajustada por ese efecto.

B22 Cuando se aplica la técnica de ajuste de la tasa de descuento para cobros o pagos fijos, el ajuste del riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se está midiendo está incluido en la tasa de descuento. En algunas aplicaciones de la técnica de ajuste de la tasa de descuento a los flujos de efectivo que no son cobros o pagos fijos puede ser necesario un ajuste a los flujos de efectivo para lograr la comparabilidad con el activo o pasivo observado del que proviene la tasa de descuento.

Técnica del valor presente esperado

B23 La técnica del valor presente esperado utiliza como punto de partida un conjunto de flujos de efectivo que representan el promedio ponderado de la probabilidad de todos los flujos de efectivo futuros posibles (es decir, los flujos de efectivo esperados). La estimación resultante es idéntica al valor esperado, que, en términos estadísticos, es el promedio ponderado de los valores posibles de una variable aleatoria discreta con las probabilidades respectivas como ponderaciones. Puesto que todos los flujos de efectivo posibles son ponderados por la probabilidad, el flujo de efectivo esperado resultante no está condicionado a que ocurra cualquier suceso especificado (a diferencia de los flujos de efectivo utilizados en la técnica del ajuste de la tasa de descuento).

B24 Al tomar una decisión de inversión, los participantes del mercado adversos al riesgo tendrían en cuenta el riesgo de que los flujos de efectivo reales puedan diferir de los esperados. La teoría de cartera distingue entre dos tipos de riesgo:

(a) El riesgo no sistemático (diversificable), que es el riesgo específico de un activo o pasivo concreto.

(b) El riesgo sistemático (no diversificable), que es el riesgo común compartido por un activo o un pasivo con los otros elementos de una cartera diversificada.

---

1 En esta NIIF, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La teoría de cartera sostiene que, en un mercado en equilibrio, los participantes del mercado serán compensados solo por soportar el riesgo sistemático inherente a los flujos de efectivo. (En mercados que son ineficientes o que no están en equilibrio, pueden estar disponibles otras formas de rendimiento o compensación.)

B25 El método 1 de la técnica del valor presente esperado ajusta los flujos de efectivo esperados de un activo por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) sustrayendo una prima de riesgo de efectivo (es decir, los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo). Esos flujos de efectivo esperados ajustados por riesgo representan un flujo de efectivo equivalente cierto, que se descuenta a una tasa de interés libre de riesgo. Un flujo de efectivo equivalente cierto se refiere a un flujo de efectivo esperado (como se definió), ajustado por el riesgo, de forma que para un participante de mercado es indiferente negociar un flujo de efectivo cierto por un flujo de efectivo esperado. Por ejemplo, si un participante de mercado tuvo voluntad de negociar un flujo de efectivo esperado de 1.200 u.m. por un flujo de efectivo cierto de 1.000 u.m., las 1.000 u.m. son el equivalente cierto de las 1.200 u.m. (es decir, las 200 u.m. representarían la prima de riesgo de efectivo). En ese caso, el participante de mercado quedaría indiferente con respecto al activo mantenido.

B26 Por el contrario, el Método 2 de la técnica del valor presente esperado ajusta por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) aplicando una prima de riesgo a la tasa de interés libre de riesgo. Por consiguiente, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa que corresponde a una tasa esperada asociada con los flujos de efectivo ponderados por la probabilidad (es decir, una tasa esperada de rendimiento). Los modelos utilizados para fijar el precio de activos de riesgo, tales como el modelo de precios de activos financieros, pueden utilizarse para estimar las tasas esperadas de rendimiento. Puesto que la tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento es una tasa de rendimiento relacionada con flujos de efectivo condicionados, es probable que sea mayor que la tasa de descuento utilizada en el Método 2 de la técnica del valor presente esperado, que es una tasa esperada de rendimiento relacionada con los flujos de efectivo esperados o con los ponderados por la probabilidad.

B27 Para ilustrar los Métodos 1 y 2, supóngase que un activo ha esperado flujos de efectivo de 780 u.m. en un año, determinados sobre la base de los flujos de efectivo posibles y las probabilidades mostradas a continuación. La tasa de interés libre de riesgo aplicable a los flujos de efectivo con un horizonte de un año es el 5 por ciento, y la prima de riesgo sistemático para un activo con el mismo perfil de riesgo es del 3 por ciento.

Flujos de efectivo posibles	**Probabilidad**	**Flujos de efectivo ponderados por la probabilidad**
500 u.m.	15%	75 u.m.
800 u.m.	60%	480 u.m.
900 u.m.	25%	225 u.m.
Flujos de efectivo esperados		780 u.m.

B28 En esta simple ilustración, los flujos de efectivo esperados (780 u.m.) representan el promedio ponderado de la probabilidad de los tres posibles resultados. En situaciones más realistas, podría haber muchos resultados posibles. Sin embargo, para aplicar la técnica del valor presente esperado, no siempre es necesario tener en cuenta las distribuciones de todos los flujos de efectivo posibles utilizando modelos y técnicas complejos. Más bien, puede ser posible desarrollar un número limitado de escenarios y probabilidades discretos que capten el abanico de flujos de efectivo posibles. Por ejemplo, una entidad puede utilizar flujos de efectivo realizados en algún periodo pasado relevante, ajustados por los cambios en las circunstancias ocurridas posteriormente (por ejemplo, cambios en factores externos, incluyendo condiciones económicas o de mercado, tendencias del sector industrial y competencia, así como cambios en los factores internos que afectan a la entidad de forma más específica), teniendo en cuenta los supuestos de los participantes del mercado.

B29 En teoría, el valor presente (es decir, el valor razonable) de los flujos de efectivo del activo es el mismo si ha sido determinado utilizando el Método 1 o el Método 2, de la forma siguiente:

(a) Utilizando el Método 1, los flujos de efectivo esperados se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En ausencia de datos de mercado que indiquen directamente el importe del ajuste del riesgo, este ajuste provendría de un modelo de fijación de precios del activo que utilice el concepto de equivalentes de certeza. Por ejemplo, el ajuste del riesgo (es decir, la prima de riesgo de efectivo de 22 u.m.) se determinaría utilizando la prima de riesgo sistemático del 3 por ciento (780 u.m. – [780 u.m. x (1,05/1,08)]), que da lugar a flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo de 758 u.m. (780 u.m. – 22 u.m.). Las 758 u.m. son el equivalente de certeza de 780 u.m. y se descuentan a la

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

tasa de interés libre de riesgo (5 por ciento). El valor presente (es decir, el valor razonable) del activo es de 722 u.m. (758 u.m./1,05).

(b) Utilizando el Método 2, los flujos de efectivo esperados no se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En su lugar, el ajuste de ese riesgo se incluye en la tasa de descuento. Por ello, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa esperada de rendimiento del 8 por ciento (es decir, la tasa de interés libre de riesgo del 5 por ciento más la prima de riesgo sistemática del 3 por ciento). El valor presente (es decir, el valor razonable) del activo es de 722 u.m. (780 u.m./1,08).

B30 Al utilizar la técnica del valor presente esperado para medir el valor razonable, puede utilizarse el Método 1 o el Método 2. La selección del Método 1 o el Método 2 dependerá de los hechos y circunstancias específicos para el activo o pasivo que se esté midiendo, la medida en que estén disponibles datos suficientes y el juicio profesional aplicado.

Aplicación de las técnicas de valor presente a pasivos y a instrumentos de patrimonio propio de una entidad no mantenidos por otras partes como activos (párrafos 40 y 41)

B31 Al utilizar la técnica del valor presente para medir el valor razonable de un pasivo no mantenido por otra parte como un activo (por ejemplo un pasivo por desmantelamiento), una entidad estimará, entre otras cosas, las salidas de efectivo futuras en las que los participantes del mercado esperarían incurrir para satisfacer la obligación. Esas salidas de efectivo futuras incluirán expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer la obligación y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación. Esta compensación incluye el rendimiento que un participante de mercado requeriría para las situaciones siguientes:

(a) llevar a cabo la actividad (es decir, el valor de satisfacer la obligación; por ejemplo, utilizando recursos que habría usado para otras actividades); y

(b) asumir el riesgo asociado con la obligación (es decir, la prima de riesgo que refleja el riesgo de que las salidas de efectivo reales puedan diferir de las salidas de efectivo esperadas; véase el párrafo B33).

B32 Por ejemplo, un pasivo no financiero no contiene una tasa contractual de rendimiento y no existe rendimiento de mercado observable para ese pasivo. En algunos casos los componentes del rendimiento que los participantes del mercado requerirían no serán distinguibles unos de otros (por ejemplo, al utilizar el precio que un contratista tercero cargaría sobre la base de una comisión fija). En otros casos, una entidad necesitará estimar esos componentes por separado (por ejemplo, al utilizar el precio que un contratista tercero cargaría sobre la base del costo sobre el margen, porque el contratista, en ese caso, no soportaría el riesgo de cambios futuros en los costos).

B33 Una entidad incluye una prima de riesgo en la medición del valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad no mantenido por otra parte como un activo en una de las siguientes formas:

(a) ajustando los flujos de efectivo (es decir, como un incremento en el importe de los flujos de salida); o

(b) ajustando la tasa utilizada para descontar los flujos de efectivo futuros a sus valores presentes (es decir, como una reducción en la tasa de descuento).

Una entidad se asegurará de que no contabiliza dos veces u omite ajustes del riesgo. Por ejemplo, si los flujos de efectivo estimados se incrementan para tener en cuenta la compensación de asumir el riesgo asociado con la obligación, la tasa de descuento no debe ajustarse para reflejar ese riesgo.

Datos de entrada de técnicas de valoración (párrafos 67 a 71)

B34 Algunos ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables para algunos activos y pasivos (por ejemplo, instrumentos financieros) son los siguientes:

(a) *Mercados de intercambio.* En un mercado de intercambio, los precios de cierre están fácilmente disponibles y son representativos generalmente del valor razonable. Un ejemplo de este mercado es el Mercado de Valores de Londres.

(b) *Mercados de intermediación financiera.* En un mercado de intermediación financiera, los agentes mediadores toman posiciones para negociar (comprar o vender por su cuenta), proporcionando de ese modo liquidez al utilizar su capital para mantener un inventario de las partidas para las que crean un mercado. Habitualmente los precios compradores y vendedores (que representan el precio al que el agente mediador desea comprar y el precio al que desea vender, respectivamente) están

disponibles con mayor facilidad que los de cierre. Los mercados no organizados (para los que los precios se informan públicamente) son mercados de intermediación financiera. También existen mercados de intermediación financiera para otros activos y pasivos, incluidos algunos instrumentos financieros, materias primas cotizadas y activos físicos (por ejemplo, equipo utilizado).

(c) *Mercados intermediados por agentes corredores.* En un mercado intermediado por agentes corredores, éstos intentan hacer coincidir a compradores y vendedores, pero no toman posiciones para negociar por su cuenta. En otras palabras, los agentes corredores no utilizan su capital propio para mantener un inventario de partidas para las que crean un mercado. El agente corredor conoce los precios de compra y venta de las respectivas partes, pero cada parte habitualmente desconoce los requerimientos de precio de la otra parte. Los precios de transacciones completas están algunas veces disponibles. Los mercados intermediados por agentes corredores incluyen redes de comunicación electrónica, en la que se cruzan las órdenes de compra y venta, y los mercados de propiedad inmobiliaria residencial y comercial.

(d) *Mercados de principal a principal.* En un mercado de principal a principal, las transacciones originales y de reventa se negocian independientemente sin intermediarios. Sobre esas transacciones puede estar disponible públicamente poca información.

Jerarquía del valor razonable (párrafos 72 a 90)

Datos de entrada de Nivel 2 (párrafos 81 a 85)

B35 Algunos ejemplos de datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos son los siguientes:

(a) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en la tasa de permuta financiera de la Tasa Ofrecida Interbancaria de Londres (LIBOR).* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de permuta financiera del LIBOR si esa tasa es observable a intervalos cotizados habitualmente para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera.

(b) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de una permuta financiera basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera que es observable a intervalos cotizados de forma habitual para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera. Ese sería el caso si la duración de la permuta financiera es de 10 años y esa tasa es observable a intervalos cotizados de forma habitual para 9 años, siempre que cualquier extrapolación razonable de la curva de rendimiento para el año 10 no fuera significativa para la medición del valor razonable de la permuta financiera en su totalidad.

(c) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una tasa de prima de riesgo bancaria específica.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería una tasa de prima de riesgo bancaria que proviene de una extrapolación si los valores extrapolados se corroboran por datos de mercado observables, por ejemplo, por la correlación con una tasa de interés que es observable a lo largo, sustancialmente, de la duración total de la permuta financiera.

(d) *Opción a tres años sobre acciones negociadas en un mercado de valores.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la volatilidad involucrada en las acciones proveniente de la extrapolación a 3 años si existen las dos condiciones siguientes:

(i) Los precios de las opciones sobre las acciones para el año uno y año dos son observables.

(ii) La volatilidad involucrada extrapolada de una opción a tres años es corroborada por datos de mercado observables para, sustancialmente, la duración total de la opción.

En ese caso, la volatilidad involucrada podría provenir de la extrapolación de la volatilidad involucrada en las opciones sobre las acciones a un año y a dos años, y corroborada por la volatilidad involucrada para las opciones a tres años sobre acciones de entidades comparables, siempre que se establezca esa correlación con las volatilidades involucradas a uno y dos años.

(e) *Acuerdos de licencia.* Para un acuerdo de licencia que se adquiera en una combinación de negocios y fuera negociado recientemente con una parte no relacionada por la entidad adquirida (la parte del acuerdo de licencia), un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de regalía en el contrato con la parte no relacionada al comienzo del acuerdo.

(f) *Inventario de productos terminados en una tienda al por menor.* Para un inventario de productos terminados que se adquiera en una combinación de negocios, un dato de entrada de Nivel 2 sería un precio a clientes en un mercado minorista o un precio a minoristas en un mercado al por mayor, ajustado por las diferencias entre la condición y localización de la partida de inventario y las partidas

de inventario comparables (es decir, similares) de forma que la medición del valor razonable refleja el precio que se recibiría en una transacción para vender el inventario a otro minorista que completaría el requisito de esfuerzos de venta. Conceptualmente, la medición del valor razonable será la misma si los ajustes se realizan a un precio minorista (descendente) o un precio mayorista (ascendente). Generalmente, el precio que requiere el menor número de ajustes subjetivos debe utilizarse para la medición del valor razonable.

(g) *Construcción mantenida y utilizada.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería el precio por metro cuadrado para la construcción (una valoración por múltiplos) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo múltiplos procedentes de precios en transacciones observadas que involucran construcciones comparables (es decir, similares) en localizaciones similares.

(h) *Unidad generadora de efectivo.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería una valoración por múltiplos (por ejemplo, un múltiplo de ganancias o ingresos de actividades ordinarias o una medida del rendimiento similar) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo múltiplos que provienen de precios en transacciones observadas que involucran negocios comparables (es decir, similares), teniendo en cuenta factores operativos, de mercado, financieros y no financieros.

Datos de entrada de Nivel 3 (párrafos 86 a 90)

B36 Algunos ejemplos de datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos son los siguientes:

(a) *Permuta financiera de moneda extranjera a largo plazo.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una tasa de interés en una moneda especificada que no es observable y no puede corroborarse por datos de mercado observables a intervalos cotizados de forma habitual o de otra forma para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera de moneda extranjera. Las tasas de interés en una permuta financiera de moneda extranjera son las tasas de permuta financiera calculadas a partir de las curvas de rendimiento de los países respectivos.

(b) *Opción a tres años sobre acciones negociadas en un mercado de valores.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería la volatilidad histórica, es decir, la volatilidad de acciones que proviene de precios históricos de acciones. La volatilidad histórica habitual no representa las expectativas de los participantes del mercado presentes sobre la volatilidad futura, incluso si es la única información disponible para fijar el precio de una opción.

(c) *Permuta de tasas de interés.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería un ajuste a un precio de consenso de mercado medio (no vinculante) para la permuta financiera, desarrollado utilizando datos que no son observables directamente y no pueden ser corroborados de otra forma por datos de mercado observables.

(d) *Pasivos por desmantelamiento asumidos en una combinación de negocios.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una estimación presente utilizando datos propios de la entidad sobre las salidas de efectivo futuras a pagar para satisfacer la obligación (incluyendo las expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer la obligación y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación de desmantelar el activo) si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes. Ese dato de entrada de Nivel 3 sería utilizado en una técnica de valor presente junto con otros datos de entrada, por ejemplo la tasa de interés libre de riesgo presente o una tasa libre de riesgo ajustada por el crédito, si el efecto de la posición de crédito de la entidad sobre el valor razonable del pasivo se refleja en la tasa de descuento en lugar de en la estimación de las salidas de efectivo futura.

(e) *Unidad generadora de efectivo.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una previsión financiera (por ejemplo, de flujos de efectivo o resultado del periodo) desarrollada utilizando datos propios de la entidad, si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes.

Medición del valor razonable cuando el volumen o nivel de actividad de un activo o un pasivo ha disminuido de forma significativa

B37 El valor razonable de un activo o pasivo puede verse afectado cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para ese activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). Para determinar si, sobre la base de la evidencia disponible, ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará la importancia y relevancia de factores tales como los siguientes:

(a) Existen pocas transacciones recientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Las cotizaciones de precios no están desarrolladas utilizando información presente.

(c) Las cotizaciones de precios varían sustancialmente a lo largo del tiempo o entre creadores de mercado (por ejemplo, algunos mercados intermediados por agentes corredores).

(d) Los índices que anteriormente estaban altamente correlacionados con los valores razonables del activo o pasivo están no correlacionados de forma demostrable con indicios recientes del valor razonable para ese activo o pasivo.

(e) Existe un incremento significativo en primas de riesgo de liquidez involucradas o indicadores de rendimiento (tales como tasas de recargo de mora o graves pérdidas) para transacciones observadas o precios cotizados cuando se comparan con la estimación de la entidad de flujos de efectivo esperados, teniendo en cuenta todos los datos de mercado disponibles sobre el crédito y otro riesgo de incumplimiento para el activo o pasivo.

(f) Existe un diferencial comprador-vendedor amplio o un incremento significativo en el diferencial comprador-vendedor.

(g) Existe un descenso significativo en la actividad de un mercado para nuevas emisiones (es decir, un mercado principal) o existe una ausencia de éste para el activo o pasivo, o activos o pasivos similares.

(h) La información disponible públicamente es escasa (por ejemplo, para transacciones que tienen lugar en un mercado de principal a principal).

B38 Si una entidad concluye que ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares), será necesario llevar a cabo un análisis adicional de las transacciones o precios cotizados. Una disminución en el volumen o nivel de actividad por sí mismo puede no indicar que un precio de transacción o precio cotizado no representa el valor razonable, o que una transacción en ese mercado no es ordenada. Sin embargo, si una entidad determina que una transacción o precio cotizado no representa el valor razonable (por ejemplo, puede haber transacciones que no sean ordenadas), sería necesario un ajuste a las transacciones o precios cotizados, si la entidad utiliza esos precios como base para medir el valor razonable y ese ajuste puede ser significativo para la medición del valor razonable en su totalidad. Los ajustes también pueden ser necesarios en otras circunstancias (por ejemplo, cuando un precio para un activo similar requiere un ajuste significativo para hacerlo comparable con el activo que se está midiendo o cuando el precio está anticuado).

B39 Esta NIIF no prescribe una metodología para realizar ajustes significativos a las transacciones o precios cotizados. Véanse los párrafos 61 a 66 y B5 a B11 que tratan el uso de las técnicas de valoración al medir el valor razonable. Independientemente de la técnica de valoración utilizada, una entidad incluirá los ajustes de riesgo adecuados, incluyendo una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado solicitarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo (véase el párrafo B17). En otro caso, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos, determinar el ajuste de riesgo adecuado puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir un ajuste de riesgo. El ajuste de riesgo será reflejo de una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

B40 Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, puede ser apropiado un cambio en la técnica de valoración o el uso de técnicas de valoración múltiples (por ejemplo el uso de un enfoque de mercado y una técnica de valor presente). Al ponderar indicios de valor razonable procedentes del uso de técnicas de valoración múltiples, una entidad considerará la razonabilidad del rango de mediciones del valor razonable. El objetivo es determinar el valor dentro del rango que sea más representativo del valor razonable en condiciones de mercado presentes. Un rango amplio de mediciones del valor razonable puede ser un indicador de que se necesitan análisis adicionales.

B41 Incluso cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, el objetivo de una medición del valor razonable sigue siendo el mismo. El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada (es decir, en una liquidación no forzada o venta urgente) entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

B42 La estimación del precio al que los participantes del mercado desearían realizar una transacción en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo dependerá de los hechos y circunstancias en la fecha de la medición, y requiere del juicio profesional. El propósito de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma el pasivo no es relevante al medir el valor razonable porque éste es una medición basada en el mercado, no una medición de una entidad específica.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Identificación de transacciones que no son ordenadas

B43 La determinación de si una transacción es ordenada (o no lo es) es más difícil si ha habido disminuciones significativas en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). En estas circunstancias no es adecuado concluir que todas las transacciones en ese mercado no son ordenadas (es decir, liquidaciones forzadas o ventas urgentes). Las circunstancias que pueden indicar que una transacción no es ordenada incluyen las siguientes:

(a) No hubo una exposición adecuada al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos en condiciones de mercado presentes.

(b) Hubo un periodo de comercialización habitual y tradicional, pero el vendedor comercializó el activo o pasivo a un único participante de mercado.

(c) El vendedor está en quiebra o cerca de la misma o en suspensión de pagos (es decir, el vendedor está en dificultades).

(d) Se requirió al vendedor vender para cumplir con requerimientos legales o de regulación (es decir, el vendedor se vio forzado).

(e) El precio de transacción es atípico en comparación con otras transacciones recientes para un activo o pasivo igual o similar.

Una entidad evaluará las circunstancias para determinar si, en función de la evidencia disponible, la transacción es ordenada.

B44 Una entidad considerará todos los elementos siguientes al medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado:

(a) Si la evidencia indica que una transacción no es ordenada, una entidad dará poco, si alguno, peso (en comparación con otros indicios del valor razonable) a ese precio de transacción.

(b) Si la evidencia indica que una transacción es ordenada, una entidad tendrá en cuenta ese precio de transacción. La importancia del peso dado a ese precio de transacción en comparación con otros indicios del valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias, tales como los siguientes:

(i) El volumen de la transacción.

(ii) La comparabilidad de la transacción del activo o pasivo que se está midiendo.

(iii) La proximidad de la transacción en la fecha de la medición.

(c) Si una entidad no tiene información suficiente para concluir si una transacción es ordenada, tendrá en cuenta el precio de la transacción. Sin embargo, ese precio de transacción puede no representar el valor razonable (es decir, el precio de la transacción no necesariamente es la única base o la base principal para medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado). Cuando una entidad no tenga información suficiente para concluir si transacciones concretas son ordenadas, la entidad dará menos peso a esas transacciones en comparación con otras transacciones que se sabe que son ordenadas.

Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para determinar si una transacción es ordenada, pero no ignorará información que se encuentre razonablemente disponible. Cuando una entidad es parte de una transacción, se presume que tiene información suficiente para concluir si la transacción es ordenada.

Uso de precios estimados proporcionados por terceros

B45 Esta NIIF no impide el uso de precios estimados proporcionados por terceros tales como servicios de fijación de precios o agentes corredores, si una entidad ha determinado que el precio estimado proporcionado por dichos terceros está desarrollado de acuerdo con esta NIIF.

B46 Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará si los precios estimados proporcionados por terceros están desarrollados utilizando información actual que refleje transacciones ordenadas o una técnica de valoración que refleje los supuestos de los participantes del mercado (incluyendo supuestos sobre el riesgo). Al ponderar un precio estimado como un dato de entrada en una medición del valor razonable, una entidad dará menos peso (en comparación con otros indicios del valor razonable que reflejen los resultados de las transacciones) a estimaciones que no reflejan el resultado de transacciones.

B47 Además, se tendrá en cuenta la naturaleza de una estimación (por ejemplo, si la estimación es un precio indicativo o una oferta vinculante) al ponderar la evidencia disponible, dando más peso a estimaciones proporcionadas por terceros que representen ofertas vinculantes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta NIIF en un período anterior, revelará este hecho.

C2 Esta NIIF se aplicará de forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual en que se aplique inicialmente.

C3 Los requerimientos de información a revelar de esta NIIF no necesitan aplicarse a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la aplicación inicial de esta NIIF.

C4 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Una entidad aplicará esa modificación de forma prospectiva desde el comienzo del periodo anual en el cual se aplicó inicialmente la NIIF 13. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C5 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

C6 La *NIIF 16*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 14
Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los *saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas* que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a *regulación de tarifas*.

2 Para alcanzar este objetivo, la Norma requiere:

(a) cambios limitados en las políticas contables que se aplicaban de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados anteriores (*PCGA anteriores*) para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que se relacionan principalmente con la presentación de estas cuentas; y

(b) revelar información que:

(i) identifique y explique los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad que surgen de la regulación de tarifas; y

(ii) ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros procedentes de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen.

3 Los requerimientos de esta Norma permiten que cuando una entidad adopta las NIIF y se encuentra dentro de su alcance, continúe la contabilización de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores, con sujeción a los cambios limitados mencionados en el párrafo 2 anterior.

4 Además, esta Norma proporciona algunas excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas. Todos los requerimientos especificados para informar sobre los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, y cualesquiera excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas que se relacionan con dichos saldos, están contenidos dentro de esta Norma en lugar de dentro de otras Normas.

Alcance

5 Se permite que una entidad aplique los requerimientos de esta Norma en sus *primeros estados financieros conforme a las NIIF* si y solo si:

(a) realiza *actividades con tarifas reguladas*; y

(b) reconoció importes, que cumplen los requisitos de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores.

6 Una entidad aplicará los requerimientos de esta Norma en sus estados financieros de periodos posteriores, si y solo si, en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, reconoció saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas mediante la elección de la aplicación de los requerimientos de esta Norma.

7 Esta Norma no aborda otros aspectos de la contabilización por parte de las entidades que se dedican a actividades con tarifas reguladas. Mediante la aplicación de los requerimientos de esta Norma, los importes que se permitan o requieran reconocer como activos o pasivos, de acuerdo con otras Normas no se incluirán dentro de los importes clasificados como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

8 Una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

9 **Una entidad que tiene actividades con tarifas reguladas y que queda dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.**

10 Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 especifican las fuentes de los requerimientos y guías que se requiere o permite que la dirección considere al desarrollar una política contable para una partida, si ninguna Norma relevante es aplicable de forma específica a dicha partida. Esta Norma exime a una entidad de aplicar el párrafo 11 de la NIC 8 a sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, se permite que las entidades que reconocen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, como partidas separadas o como parte del valor en libros de otros activos y pasivos, de acuerdo con sus PCGA anteriores, continúen reconociendo dichos saldos, de acuerdo con esta Norma a través de la exención del párrafo 11 de la NIC 8, con sujeción a los cambios en la presentación requeridos por los párrafos 18 y 19 de esta Norma.

Continuación de políticas contables existentes

11 **En el momento de la aplicación inicial de esta Norma, una entidad continuará aplicando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15. Sin embargo, la presentación de estos importes cumplirá con los requerimientos de presentación de esta Norma, que pueden requerir cambios en las políticas de presentación conforme a PCGA anteriores de la entidad (véanse los párrafos 18 y 19).**

12 Una entidad aplicará las políticas establecidas de acuerdo con el párrafo 11 de forma congruente en periodos posteriores, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15.

Cambios en las políticas contables

13 **Una entidad no cambiará sus políticas contables para comenzar el reconocimiento de los lados de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Una entidad solo puede cambiar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas si el cambio origina estados financieros más relevantes para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y no menos fiables[1] , o más fiables, pero no menos relevantes para atender dichas necesidades. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios del párrafo 10 de la NIC 8.**

14 Esta Norma no exime a las entidades de aplicar los párrafos 10 ó 14 y 15 de la NIC 8 a los cambios en la política contable. Para justificar cambios en sus políticas contables sobre saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, una entidad demostrará que el cambio aproxima más sus estados financieros al cumplimiento de los criterios del párrafo 10 de la NIC 8. Sin embargo, el cambio no necesita lograr el cumplimiento total de dichos criterios para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

15 Los párrafos 13 y 14 se aplican ambos a los cambios realizados en la implementación inicial de esta Norma y a los llevados a cabo en periodos de presentación posteriores.

Interacción con otras Normas

16 **Cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales específicos relacionados con la interacción de esta Norma con otras Normas están contenidos dentro de esta Norma (véanse los**

---

1 En 2010, el IASB sustituyó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros adoptado por el IASB en 2001 ("Marco Conceptual") por el Marco Conceptual para la Información Financiera ("Marco Conceptual"). El término "representación fiel" que se utilizó en el Marco Conceptual emitido en 2010, y también fue usado en la versión revisada del Marco Conceptual emitido en 2018, incorpora las características principales que el Marco Conceptual denominó "fiabilidad". El requerimiento del párrafo 13 de esta Norma se basa en los requerimientos de la NIC 8, donde se conserva el término "fiabilidad".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

párrafos B7 a B28). En ausencia de cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales, se aplicarán otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de las actividades reguladas en la misma forma en que lo hacen a los activos, pasivos, ingresos y gastos que se reconocen de acuerdo con esas Normas.

17 En algunas situaciones, se podría necesitar aplicar otra Norma a un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se ha medido de acuerdo con las políticas contables de una entidad que se establecen de acuerdo con los párrafos 11 y 12, para reflejar dicho saldo apropiadamente en los estados financieros. Por ejemplo, la entidad puede tener actividades con tarifas reguladas en un país extranjero en el cual las transacciones y saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se denominan en una moneda que no es la moneda funcional de la entidad que informa. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos se convierten aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

Presentación

Cambios en la presentación

18 Esta Norma introduce los requerimientos de presentación, descritos en los párrafos 20 a 26, para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen de acuerdo con los párrafos 11 y 12. Cuando se aplique esta Norma, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocerán en el estado de situación financiera, además de los activos y pasivos que se reconozcan de acuerdo con otras Normas. Estos requerimientos de presentación separan el impacto del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de los requerimientos de información financiera de otras Normas.

19 Además de las partidas que se requiere presentar en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

Clasificación de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

20 **Una entidad presentará las siguientes partidas por separado en el estado de situación financiera:**

(a) **el total de todos los saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y**

(b) **el total de todos los saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.**

21 **Cuando una entidad presenta, en su estado de situación financiera, los activos corrientes y no corrientes y los pasivos corrientes y no corrientes como clasificaciones separadas, no clasificará los totales de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como corrientes o no corrientes. En su lugar, las partidas separadas requeridas por el párrafo 20 se diferenciarán de los activos y pasivos que se presenten de acuerdo con otras Normas mediante el uso de subtotales, que se determinarán antes de que se presenten los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.**

Clasificación de los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

22 **Una entidad presentará, en la sección de otro resultado integral del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, el movimiento neto de los saldos de todas las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación que se relacionen con las partidas reconocidas en otro resultado integral. Las partidas separadas se utilizarán por el movimiento neto relacionado con partidas que, de acuerdo con otras Normas:**

(a) **no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y**

(b) **se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.**

23 **Una entidad presentará una partida separada en la sección del resultado del periodo del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado del resultado del periodo separado, por el movimiento neto restante de todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas**

para el periodo de presentación, excluyendo los movimientos que no se reflejan en el resultado del periodo, tales como importes adquiridos. Esta partida separada se diferenciará de los ingresos y gastos que se presenten de acuerdo con otras Normas, mediante el uso de un subtotal, que se determinará antes del movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

24 Cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos resultante y el movimiento relacionado en dicho activo (pasivo) por impuestos diferidos con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y los movimientos en dichos saldos, en lugar de hacerlo dentro del total presentado de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* para activos (pasivos) por impuestos diferidos y el gasto (ingreso) por impuestos (véanse los párrafos B9 a B12).

25 Cuando una entidad presenta una operación discontinuada o un grupo de activos para su disposición de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, la entidad presentará los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y el movimiento neto de dichos saldos, cuando proceda, con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos, en lugar de dentro de los grupos de activos para su disposición u operaciones discontinuadas (véanse los párrafos B19 a B22).

26 Cuando una entidad presente ganancias por acción de acuerdo la NIC 33 *Ganancias por acción*, la entidad presentará adicionalmente las ganancias por acción básicas y diluidas, las cuales se calcularán utilizando los importes de las ganancias requeridos por la NIC 33, pero excluyendo los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas (véanse los párrafos B13 y B14).

Información a revelar

Objetivo

27 **Una entidad que decida aplicar esta Norma revelará información que permita a los usuarios evaluar:**

(a) **la naturaleza y los riesgos asociados con la regulación de tarifas que establece el precio que la entidad puede cargar a los clientes por los bienes o servicios que proporciona; y**

(b) **los efectos de dicha regulación de tarifas en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.**

28 Si cualquier información a revelar establecida en los párrafos 30 a 36 no se considera relevante para cumplir el objetivo del párrafo 27, puede omitirse en los estados financieros. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 30 a 36, es insuficiente para alcanzar el objetivo del párrafo 27, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con ese objetivo.

29 Para cumplir el objetivo de revelar la información del párrafo 27, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

(a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de revelar la información;

(b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;

(c) cuánta acumulación o desglose realizar; y

(d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Explicación de las actividades sujetas a regulación de tarifas

30 Para ayudar a que un usuario de los estados financieros evalúe la naturaleza y los riesgos asociados de las actividades con tarifas reguladas de la entidad, revelará, para cada tipo de actividad con tarifa regulada:

(a) una breve descripción de la naturaleza e importancia de la actividad con tarifa regulada y la naturaleza del proceso de determinación de las tarifas reguladas;

(b) la identidad del regulador, o reguladores, de la tarifa. Si el regulador de la tarifa es una parte relacionada (tal como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), la entidad revelará ese hecho, junto con una explicación de las características de dicha relación;

(c) la forma en que la recuperación futura de cada clase (es decir, cada tipo de costo o ingreso) de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o reversión de cada clase de saldo

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se ve afectada por riesgos e incertidumbres, por ejemplo:

(i) riesgo de demanda (por ejemplo, cambios en las actitudes de los consumidores, la disponibilidad de fuentes alternativas de suministro o el nivel de competencia);

(ii) riesgo de regulación (por ejemplo, la propuesta o aprobación de una solicitud para establecer tarifas o la evaluación de la entidad de acciones esperadas de regulación futuras); y

(iii) otros riesgos (por ejemplo, riesgos de cambio o de otros mercados).

31 La información a revelar requerida por el párrafo 30 se incluirá en los estados financieros, directamente en las notas o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro informe, tal como un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Si la información no se incluye en los estados financieros directamente o se incorpora mediante referencias cruzadas, los estados financieros están incompletos.

Explicación sobre los importes reconocidos

32 Una entidad revelará la base sobre la cual se reconocen y dan de baja en cuentas los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y la forma en que se miden inicialmente y posteriormente, incluyendo la forma en que se evalúa la recuperabilidad de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cómo se distribuyen las pérdidas por deterioro de valor.

33 Para cada tipo de actividad con tarifa regulada, una entidad revelará la siguiente información para cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

(a) una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo, en una tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. La entidad aplicará el juicio profesional para decidir el nivel de detalle necesario (véanse los párrafos 28 y 29), aunque los componentes siguientes habitualmente serían relevantes:

(i) los importes que se han reconocido en el periodo presente en el estado de situación financiera como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas;

(ii) los importes que se han reconocido en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral relacionados con saldos que se han recuperado (algunas veces descrito como amortizado) o revertido en el periodo presente; y

(iii) otros importes, identificados por separado, que afectaron a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, tales como deterioros de valor, elementos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios, elementos dispuestos, o los efectos de cambios en las tasas de cambio o tasas de descuento;

(b) la tasa de retorno o tasa de descuento (incluyendo una tasa cero o un rango de tasas, cuando proceda) utilizada para reflejar el valor temporal del dinero que es aplicable a cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y

(c) los periodos restantes a lo largo de los cuales la entidad espera recuperar (o amortizar) el importe en libros de cada clase de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o revertir cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

34 Cuando la regulación de tarifas afecta al importe y calendario de un gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias, la entidad revelará el impacto de la regulación de tarifas sobre los importes de impuestos presentes y diferidos reconocidos. Además, la entidad revelará de forma separada cualquier saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relacionan con impuestos y el movimiento relacionado de ese saldo.

35 Cuando una entidad revela información de acuerdo con la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* sobre una participación en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto que tiene actividades con tarifas reguladas y para la cuales los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocen de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará los importes que se incluyen en los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y el movimiento neto en dichos saldos para las participaciones reveladas (véanse los párrafos B25 a B28).

36 Cuando una entidad concluya que un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas deja de ser totalmente recuperable o reversible, revelará ese hecho, la razón por la cual no es recuperable o reversible y el importe por el que se ha reducido el saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

actividades con tarifas reguladas	Actividades de una entidad que están sujetas a **regulación de tarifas**.
entidad que adopta por primera vez las NIIF	La entidad que presenta sus **primeros estados financieros conforme a las NIIF**.
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que una **entidad que adopta por primera vez las NIIF** utilizaba inmediatamente antes de adoptar las NIIF.
primeros estados conforme a las NIIF	Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
regulación de tarifas	Un marco para establecer los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y dicho marco está sujeto a la supervisión y/o aprobación por un **regulador de tarifas**.
regulador de tarifas	Un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El **regulador de tarifas** puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad.
saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas	El saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el **regulador de tarifas** al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Actividades con tarifas reguladas

B1 Históricamente, la regulación de tarifas se aplica a todas las actividades de una entidad. Sin embargo, con adquisiciones, diversificación y desregulación, la regulación de tarifas puede aplicarse ahora a solo una parte de las actividades de una entidad, dando lugar a tener actividades reguladas y no reguladas. Esta Norma se aplica solo a actividades con tarifas reguladas que están sujetas a restricciones legales o de regulación a través de las acciones de un regulador de tarifas, independientemente del tipo de entidad o sector industrial al que pertenezca.

B2 Una entidad no aplicará esta Norma a actividades que se auto-regulan, es decir, actividades que no están sujetas a un marco de fijación de precios que está supervisado o aprobado por un regulador de tarifas. Esto no impide que la entidad sea elegible para aplicar esta Norma cuando:

(a) el órgano de dirección propio de la entidad o una parte relacionada establece tarifas en interés de los clientes y asegura la viabilidad financiera global de la entidad dentro de un marco de fijación de precios especificado; y

(b) el marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación.

Continuación de políticas contables existentes

B3 A efectos de esta Norma, un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se define como el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes. Algunas partidas de gasto (o ingreso) pueden quedar fuera de las tarifas reguladas porque, por ejemplo, no se espera que los importes sean aceptados por el regulador de tarifas o porque no quedan dentro del alcance de la regulación de tarifas. Por consiguiente, una partida se reconoce a medida en que se incurre como un ingreso o gasto, a menos que otra Norma permita o requiera que se incluya en el importe en libros de un activo o pasivo.

B4 En algunos casos, otras Normas prohíben de forma explícita que una entidad reconozca, en el estado de situación financiera, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que pueden reconocerse, de forma separada o incluirse en otras partidas, tales como propiedades, planta y equipo de acuerdo con políticas contables conforme a PCGA anteriores. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 11 de esta Norma, una entidad que decide aplicar esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, utilizará la exención del párrafo 11 de la NIC 8, para continuar usando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Estas políticas contables pueden incluir, por ejemplo, las prácticas siguientes:

(a) el reconocimiento de un saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando la entidad tiene el derecho, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, de incrementar las tarifas en periodos futuros para recuperar sus costos deducibles (es decir, los costos para los cuales se pretende que las tarifas reguladas faciliten su recuperación);

(b) el reconocimiento, como saldo deudor o acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de un importe que es equivalente a cualquier ganancia o pérdida sobre la disposición o retiro de partidas de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles, que se espera recuperar o revertir a través de tarifas futuras;

(c) el reconocimiento de un saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando se requiere que la entidad, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, disminuya las tarifas en periodos futuros para revertir recuperaciones en exceso de costos deducibles (es decir, importes en exceso del importe recuperable especificado por el regulador de tarifas); y

(d) la medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sobre una base no descontada o sobre una base descontada que utiliza una tasa de interés o de descuento especificada por el regulador de tarifas.

B5 Los siguientes son ejemplos de los tipos de costos que los reguladores de tarifas pueden permitir en decisiones de fijación de tarifas y que una entidad puede, por ello, reconocer en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

(i) desviaciones de precios de compra o de volumen;

(ii) costos de iniciativas de "energía limpia" aprobadas (por encima de los importes que se capitalizan como parte del costo de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*);

(iii) costos indirectos atribuibles de forma no directa que se tratan como costos de capital a efectos de regulación de tarifas (pero que no se permite, de acuerdo con la NIC 16, que se incluyan en el costo de una partida de propiedades, planta y equipo);

(iv) costos de cancelación del proyecto;

(v) costos de daños por tormentas; e

(vi) intereses atribuidos (incluyendo importes que se permite considerar para fondos que se utilizan durante la construcción, que proporcionan a la entidad un rendimiento sobre el capital del patrimonio propio, así como préstamos).

B6 Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas habitualmente representan diferencias temporales entre el reconocimiento de partidas de ingreso o gasto a efectos de regulación y el reconocimiento de dichas partidas a efectos de información financiera. Cuando una entidad cambia una política contable en la adopción por primera vez de las NIIF o en la aplicación inicial de una Norma nueva o revisada, pueden surgir diferencias temporales nuevas o revisadas que creen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados. La prohibición del párrafo 13 que impide que una entidad cambie su política contable para comenzar a reconocer saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados que se creen por otros cambios en políticas contables requeridas por la NIIF. Esto es así porque el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para estas diferencias temporales sería congruente con la política de reconocimiento existente aplicada de acuerdo con el párrafo 11 y no representaría la introducción de una política contable nueva. De forma análoga, el párrafo 13 no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen de diferencias temporales que no existían inmediatamente antes de la fecha de transición a la NIIF, pero que son congruentes con las políticas contables de la entidad establecidas de acuerdo con el párrafo 11 (por ejemplo, costos por daños por tormentas).

Aplicabilidad de otras Normas

B7 Una entidad que esté dentro del alcance de los requerimientos de esta Norma, y decide implementarlos, continuará aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA previos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Sin embargo, los párrafos 16 y 17 señalan que, en algunas situaciones, podría también ser necesario aplicar otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, para reflejarlos apropiadamente en los estados financieros. Los siguientes párrafos describen la forma en que otras Normas interactúan con los requerimientos de esta Norma. En concreto, los siguientes párrafos clarifican excepciones y exenciones específicas a otras Normas y la presentación adicional y requerimientos de información a revelar que se espera que sean aplicables.

Aplicación de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

B8 Una entidad podría necesitar utilizar estimaciones y supuestos en el reconocimiento y medición de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Para hechos que ocurrieron entre el final del periodo de presentación y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión, la entidad aplicará la NIC 10 para identificar si dichas estimaciones y supuestos deben ajustarse para reflejar dichos sucesos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Aplicación de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

B9 La NIC 12 requiere que, con ciertas excepciones limitadas, una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos y (sujeta a ciertas condiciones) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias. Una entidad con tarifas reguladas aplicará la NIC 12 a todas sus actividades, incluyendo sus actividades con tarifas reguladas, para identificar el importe de impuesto a las ganancias que se ha de reconocer.

B10 En algunos planes de regulación de tarifas, el regulador de tarifas permite o requiere que una entidad incremente sus tarifas futuras para recuperar parte o la totalidad de los gastos por impuestos a las ganancias de la entidad. En estas circunstancias, esto puede dar lugar a que la entidad reconozca un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas en el estado de situación financiera relacionado con el impuesto a las ganancias, de acuerdo con sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12. El reconocimiento de este saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relaciona con el impuesto a las ganancias puede por sí mismo crear una diferencia temporaria adicional para la cual podría reconocerse un importe de impuestos diferidos adicional.

B11 A pesar de la presentación y los requerimientos de información a revelar de la NIC 12, cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá ese importe por impuestos diferidos dentro de los saldos de activos (pasivos) por impuestos diferidos totales. En su lugar, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

(a) con las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B12 De forma análoga, cuando una entidad reconoce el movimiento en un activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia de reconocer los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá el movimiento en ese importe de impuestos diferidos dentro de la partida de gastos (ingresos) por impuestos que se presenta en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 12. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

(a) con las partidas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a las partidas relacionadas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Aplicación de la NIC 33 *Ganancias por Acción*

B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas, para el resultado del periodo procedente de operaciones que continúan y para el resultado del periodo que es atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que presente una operación discontinuada, revele los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha operación discontinuada, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

B14 Para cada importe de ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará los importes de ganancias por acción básicos y diluidos que se calcularán de la misma forma, excepto que dichos importes excluirán el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. En congruencia con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con la misma importancia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos presentados.

Aplicación de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

B15 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para la identificación, reconocimiento, medición y reversión de cualquier deterioro de valor de sus

saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidas. Por consiguiente, la NIC 36 no se aplicará a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos por separado.

B16 Sin embargo, la NIC 36 puede requerir que una entidad realice una prueba de deterioro de valor sobre una unidad generadora de efectivo (UGE) que incluya saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Esta prueba puede ser requerida porque la UGE contiene plusvalía, o porque uno o más indicadores de deterioro de valor descritos en la NIC 36 han sido identificados con relación a la UGE. En estas situaciones, los párrafos 74 a 79 de la NIC 36 contienen requerimientos para identificar el importe recuperable y el importe en libros de una UGE. Una entidad aplicará dichos requerimientos para decidir si cualquiera de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos se incluye en el importe en libros de la UGE a efectos de la prueba de deterioro de valor. Los requerimientos restantes de la NIC 36 se aplicarán, a continuación, a cualquier pérdida por deterioro de valor que se reconozca como consecuencia de esta prueba.

Aplicación de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

B17 El principio fundamental de la NIIF 3 es que una adquirente de un negocio reconozca los activos adquiridos y los pasivos asumidos por sus valores razonables en la fecha de adquisición. La NIIF 3 proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. El párrafo B18 de esta Norma proporciona una excepción adicional.

B18 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, si una entidad adquiere un negocio, aplicará, en sus estados financieros consolidados, sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12 para el reconocimiento y medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida en la fecha de adquisición. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida se reconocerán en los estados financieros consolidados de la adquirente, de acuerdo con las políticas de ésta, independientemente de si la adquirida reconoce dichos saldos en sus propios estados financieros.

Aplicación de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

B19 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, los requerimientos de medición de la NIIF 5 no se aplicarán a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos.

B20 El párrafo 33 de la NIIF 5 requiere que se presente un importe único para operaciones discontinuadas en el estado, o estados, del resultado del periodo y otro resultado integral. A pesar de los requerimientos de ese párrafo, cuando una entidad que decide aplicar esta Norma presente una operación discontinuada, no incluirá el movimiento en saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades con tarifas reguladas de la operación discontinuada dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 33 de la NIIF 5. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades de tarifas reguladas de la operación discontinuada, bien:

(a) dentro de la partida que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo; o

(b) como una partida separada junto a la partida relacionada que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo.

B21 De forma análoga, a pesar de los requerimientos del párrafo 38 de la NIIF 5, cuando una entidad presente un grupo de activos para su disposición, la entidad no incluirá, dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 38 de la NIIF 5, el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición. En su lugar, la entidad presentará el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición, bien:

(a) dentro de las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a los otros saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B22 Si la entidad decide incluir los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos que están relacionados con el grupo de activos para su disposición u operación discontinuada dentro de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionadas, puede ser necesario

revelarlos por separado como parte del desglose de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas descritas en el párrafo 33 de esta Norma.

Aplicación de las NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

B23 El párrafo 19 de la NIIF 10 requiere que "una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". El párrafo 8 de esta Norma requiere que una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas de la entidad. Por consiguiente, si una controladora reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros consolidados de acuerdo esta Norma, aplicará las mismas políticas contables a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen en todas sus subsidiarias. Esto se aplicará independientemente de si las subsidiarias reconocen dichos saldos en sus propios estados financieros.

B24 De forma análoga, los párrafos 35 y 36 de la NIC 28 requieren que, al aplicar el método de la participación, "los estados financieros de una entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". Por consiguiente, los ajustes se realizarán para hacer que las políticas contables de las asociadas o negocios conjuntos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sean acordes con los de la entidad inversora al aplicar el método de la participación.

Aplicación de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

B25 El párrafo 12(e) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, el resultado del periodo que se distribuyó a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo de presentación. Una entidad que reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de acuerdo con esta Norma, revelará el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se incluyen en los importes que se requieren revelar por el párrafo 12(e) de la NIIF 12.

B26 El párrafo 12(g) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, información financiera resumida sobre la subsidiaria, tal como se especifica en el párrafo B10 de la NIIF 12. De forma análoga, el párrafo 21(b)(ii) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada negocio conjunto y asociada que sea importante para la entidad que informa, información financiera resumida, tal como se especifica en los párrafos B12 y B13 de la NIIF 12. El párrafo B16 de la NIIF 12 especifica la información financiera resumida que se requiere que una entidad revele para el resto de negocios conjuntos y asociadas que no sean importantes de forma individual, de acuerdo con el párrafo 21(c) de la NIIF 12.

B27 Además de la información especificada en los párrafos 12, 21, B10, B12, B13 y B16 de la NIIF 12, una entidad que reconozca saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de acuerdo con esta Norma, también revelará el saldo deudor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, el saldo acreedor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos netos en dichos saldos, divididos entre los importes reconocidos en el resultado del periodo y los importes reconocidos en otro resultado integral, para cada entidad para la cual se requiere dicha información a revelar según la NIIF 12.

B28 El párrafo 19 de la NIIF 12 especifica la información que se requiere que una entidad revele cuando reconoce una ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria, calculada de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10. Además de la información requerida por el párrafo 19 de la NIIF 12, una entidad que decide aplicar esta norma, revelará la parte de esa ganancia o pérdida que es atribuible a la baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en la subsidiaria antigua en la fecha en que se perdió el control.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para un período anterior, revelará este hecho.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 15
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Objetivo

1 **El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un *contrato* con un *cliente*.**

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.

4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u *obligaciones de desempeño*) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 *Arrendamientos*;

(b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;

(c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; e

(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.

(a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 **Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:**

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).

10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.

11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.

12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).

Modificaciones del contrato

18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.

19 La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

(a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y

(b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los *precios de venta independientes* de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

(a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes [o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)] es la suma de:

(i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias; y

(ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

(b) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

(c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 **Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:**

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:

(a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y

(b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

Compromisos en contratos con clientes

24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño.

Distintos bienes o servicios

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

(a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);

(b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);

(c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);

(d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;

(e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;

(f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);

(g) concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista);

(h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;

(i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y

(j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y

(b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.

(b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

(c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 **Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.**

32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);

(b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;

(c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;

(d) la venta o intercambio del activo;

(e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y

(f) conservar el activo.

34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).

36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura

en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

(e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir el progreso

41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para

medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.

43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Medidas razonables del progreso

44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.

45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Medición

46 **Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño.**

Determinación del precio de la transacción

47 **Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.**

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

(a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);

(b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);

(c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);

(d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); y

(e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:

(a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.

(b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos.

Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el *pasivo del contrato* se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

56 Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

57 Al evaluar si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

(b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

(c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.

(d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

(e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

58 Una entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso que se promete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio de la transacción estimado (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

60 Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:

(a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

(b) el efecto combinado de:

(i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y

(ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:

(a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.

(b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).

(c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato.

63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos.

64 Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).

65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un *activo del contrato* (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente.

Contraprestación distinta al efectivo

66 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

67 Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

68 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58.

69 Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Contraprestación pagadera a un cliente

70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

71 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:

(a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y

(b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

73 **El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.**

74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

78 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

(a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

(b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

(c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:

(i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente

variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o

(ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

82 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;

(b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y

(c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

Asignación de la contraprestación variable

84 La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

(a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o

(b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

85 Una entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

(a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un

desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y

(b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.

90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:

(a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a).

(b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Costos incrementales de la obtención de un contrato

91 **Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.**

92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

93 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

95 **Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 *Inventarios*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o NIC 38 *Activos***

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

***Intangibles*), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:**

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos.

96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

(a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);

(b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

(c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);

(d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y

(e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

(a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);

(b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

(c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y

(d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

(a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos

(b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto

por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101, cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.

106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].

108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

109 Esta Norma utiliza los términos "activos del contrato" y "pasivos del contrato" pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

Información a revelar

110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

(a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);

(b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) **los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).**

111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:

(a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias; y

(b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Saldos del contrato

116 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;

(b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; e

(c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño [véase el párrafo 119(a)] con el calendario habitual de pagos (véase el párrafo 119(b)] y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.

118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:

(a) cambios debidos a combinaciones de negocios;

(b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;

(c) deterioro de un activo del contrato;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y

(e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

(a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

(b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);

(c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);

(d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y

(e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

120 Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

(a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación; y

(b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:

(i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; o

(ii) utilizando información cualitativa.

121 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

(a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o

(b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16.

122 Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

123 Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

(a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y

(b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:

(a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y

(b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

(a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;

(b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;

(c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y

(d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

127 Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:

(a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y

(b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.

128 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y

(b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

activo del contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un **cliente** cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).
cliente	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.
contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
ingreso de actividades ordinarias	**Ingresos** que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un **contrato** con un **cliente** para transferirle: (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un **cliente** por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.
precio de la transacción (para un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al **cliente**, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.
precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un **cliente**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

(a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);

(b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);

(c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);

(d) garantías (párrafos B28 a B33);

(e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente (párrafos B34 a B38);

(f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);

(g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);

(h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos B48 a B51);

(i) licencias (párrafos B52 a B63B);

(j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);

(k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);

(l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);

(m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); e

(n) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

B2 De acuerdo con el párrafo 35 una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Cobro y consumo simultáneos de los beneficios del desempeño de la entidad [párrafo 35(a)]

B3 Para algunos tipos de obligaciones de desempeño, resultará sencilla la evaluación de si un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios y recurrentes (tales como un servicio de limpieza) en los que el cobro y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del desempeño pueden ser fácilmente identificados.

B4 Para otros tipos de obligaciones de desempeño, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta lo ejecuta. En esas circunstancias, una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la obligación de desempeño pendiente con el cliente. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

(a) desechar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que, en otro caso, impedirían que la entidad transfiera la obligación de desempeño pendiente a otra entidad; y

(b) suponer que esa otra entidad que cumpliera la obligación de desempeño pendiente no tuviera el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado ésta si la obligación de desempeño se transfiriera a la otra.

El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora [párrafo 35(b)]

B5 Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 35(b), una entidad aplicará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35(c)]

B6 Para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con el párrafo 36, ésta considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones prácticas sobre su capacidad para redirigir fácilmente dicho activo hacia otro uso, tal como su venta a un cliente diferente. La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración relevante para evaluar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.

B7 Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser de peso para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de peso si un cliente pudiera exigir sus derechos al activo comprometido si la entidad pretende redirigir el activo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es de peso si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos significativos que, en otro caso, no habría incurrido en relación con ese contrato.

B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para adaptar el activo o solo fuera capaz de venderlo con una pérdida importante. Por ejemplo, una entidad puede estar prácticamente limitada cuando se trata de redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

Derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:

(a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o

(b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.

B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad del desempeño según resulta del compromiso.

B11 En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato solo en momentos especificados durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo en ese momento (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones según resulta del compromiso), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos comprometidos en el contrato y requerirle que

pague la contraprestación a la que se comprometió a cambio de dichos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, puesto que tiene un derecho a continuar realizando sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requiriendo al cliente que lleve a cabo sus obligaciones (lo cual incluye pagar la contraprestación acordada).

B12 Para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera ampliar o anular dichos términos contractuales. Esto podría incluir una evaluación de si:

(a) la legislación, práctica administrativa o legal precedente confiere a la entidad un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté especificado en el contrato con el cliente;

(b) el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes; o

(c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago han dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Aunque el esquema de pagos en un contrato especifique el calendario e importe de la contraprestación que es pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad del desempeño tal como se comprometió en el contrato.

Métodos de medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

B14 Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37 incluyen los siguientes:

(a) métodos de producto (véanse los párrafos B15 a B17); y

(b) métodos de recursos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos de producto

B15 Los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si aplicar un método de producto para medir su progreso, considerará si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Un método de producto no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.

B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

B17 Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Métodos de recursos

B18 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

B19 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. Por ello, una entidad excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera recursos que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 39, no representen el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en las siguientes circunstancias:

(a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para satisfacer la obligación de desempeño).

(b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del desempeño de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de desempeño, si la entidad espera al comienzo del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:

(i) el bien no es distinto;

(ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;

(iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y

(iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

Venta con derecho a devolución

B20 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

(a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;

(b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y

(c) cambiarlo por otro producto.

B21 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:

(a) un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);

(b) un pasivo por reembolso; y

(c) un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

B22 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.

B23 Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.

B24 Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).

B25 Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.

B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.

B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.

Garantías

B28 Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas.

B29 Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño de acuerdo los párrafos 73 a 86.

B30 Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la garantía comprometida, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

B31 Para evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:

(a) Si la garantía se requiere por ley—si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos.

(b) La extensión del periodo de cobertura de la garantía—cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño, porque es más probable proporcionar un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

(c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar—si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de la devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.

B32 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de desempeño. Por ello,

una entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una obligación de desempeño única.

B33 Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de desempeño. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor utilizando un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de desempeño. La entidad contabilizará esta obligación de acuerdo con la NIC 37.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

(c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29(a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

(c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

B39 Las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

B40 Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el precio de venta independiente para ese bien o servicio, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

B42 El párrafo 74 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, una entidad lo estimará. Esa estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

(a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o derechos futuros y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica, estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

Derechos de clientes no ejercitados

B44 De acuerdo con el párrafo 106 en el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. Una entidad dará de baja en cuentas ese pasivo del contrato (y reconocerá un ingreso de actividades ordinarias) cuando transfiera esos bienes o servicios y, por ello, satisfaga su obligación de desempeño.

B45 Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados de un cliente que se requiere que la entidad la remita a otra parte, por ejemplo, una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada aplicables.

Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados)

B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro.

B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo B40.

B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de acuerdo con los párrafos 22 a 30.

B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo, como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de acuerdo con el párrafo B19. Eso es así porque los costos de las actividades de establecimiento no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costos incurridos al establecer un contrato han dado lugar a un activo, que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 95.

Licencias

B52 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a, licencias sobre cualquiera de los siguientes elementos:

(a) programas informáticos y tecnología;

(b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;

(c) franquicias; y

(d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

B53 Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios comprometidos juntos como una obligación de desempeño única. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

(a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y

(b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).

B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:

(a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o

(b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

B57 [Eliminado]

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (véanse los párrafos B59 y B59A);

(b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y

(c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (véase el párrafo 25).

B59 Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente relacionada con la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.

B59A Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

(a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o

(b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende, de esas actividades. Por ejemplo, los beneficios de una marca proceden o dependen, a menudo, de las actividades continuadas de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que esas actividades cambien de forma significativa su forma o funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).

B60 Si los criterios del párrafo 58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño para dar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la obligación de desempeño en un momento concreto. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

(a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

(b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado—un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

Regalías basadas en ventas o uso

B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:

(a) tenga lugar la venta o uso posterior; y

(b) la obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).

B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando

el requerimiento del párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 se aplican a la regalía basada en ventas o en uso.

Acuerdos de recompra

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

(a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);

(b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y

(c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

(a) un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. Una entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9; o

(b) un acuerdo de financiamiento de acuerdo con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo financiero, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).

B69 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Una opción de venta

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. Una entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9.

B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B73 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, se contabilizará como se describe en el párrafo B68.

B74 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo de ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B76 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de depósito

B77 Cuando una entidad entrega un producto a otra (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. Por consiguiente, una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

B78 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un periodo especificado;

(b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y

(c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede se le puede requerir pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

(a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);

(b) el producto debe está identificado por separado como que pertenece al cliente;

(c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y

(d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Aceptación del cliente

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos de actividades ordinarias se reconocen antes de la aceptación del cliente, una entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluará si debe contabilizarlas por separado.

B85 Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente. Esto es así porque en esa circunstancia, la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del bien o servicio y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

B86 Si una entidad entrega productos a un cliente a efectos de prueba o evaluación y el cliente no se ha comprometido a pagar cualquier contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o venza el periodo de prueba.

Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados

B87 El párrafo 114 requiere que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos de actividades ordinarias de una entidad se desagregan a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 de desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

(a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);

(b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y

(c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en el párrafo B88(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

B89 Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a todos los siguientes:

(a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);

(b) región geográfica (por ejemplo, país o región);

(c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y que no son del gobierno);

(d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);

(e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);

(f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C1A La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

C1B *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes emitida en abril de 2016 modificó los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó los párrafos B57 y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:

(a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación en que la entidad aplique esta Norma; y

(b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas.

C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo de presentación previo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a los recursos del párrafo C5; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

C4 A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el "periodo inmediato anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

(a) para los contratos completados, una entidad no necesita reexpresar los que:

(i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o

(ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.

(b) para contratos completados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa comparativos.

(c) para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:

(i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas;

(ii) determinar el precio de la transacción; y

(iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas.

(d) para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

(a) las soluciones que se han utilizado; y

(b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad podría optar por aplicar aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén completados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo C5(c):

(a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del comienzo de primer periodo presentado; o

(b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.

C8 Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b):

(a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo de presentación actual por la aplicación de esta Norma en comparación con la NIC 11 y la NIC 18 y las Interpretaciones relacionadas que estuvieran vigentes antes del cambio; y

(b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

C8A Una entidad aplicará *Aclaraciones a la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o a contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

Referencias a la NIIF 9

C9 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de otras Normas

C10 Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) la NIC 11 *Contratos de Construcción*;

(b) la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*;

(c) la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*;

(d) la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*;

(e) la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*; y

(f) la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 16
Arrendamientos

Objetivo

1 **Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los *arrendamientos*. El objetivo es asegurar que los *arrendatarios* y *arrendadores* proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.**

2 Cuando aplique esta Norma, una entidad considerará los términos y condiciones de los *contratos* y todos los hechos y circunstancias relevantes. Una entidad aplicará esta Norma de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.

Alcance

3 Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos, incluyendo los arrendamientos de *activos de derechos de uso* en un *subarrendamiento*, excepto en:

(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;

(b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por un arrendatario;

(c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*;

(d) licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*; y

(e) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 *Activos Intangibles* para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor.

4 Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3(e).

Exenciones al reconocimiento (párrafos B3 a B8)

5 Un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a:

(a) *arrendamientos a corto plazo*; y

(b) arrendamientos en los que el *activo subyacente* es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8).

6 Si un arrendatario opta por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a los arrendamientos a corto plazo o a arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario reconocerá los *pagos por arrendamiento* asociados con los arrendamientos como un gasto de forma lineal a lo largo del *plazo del arrendamiento* o según otra base sistemática. El arrendatario aplicará otra base sistemática si aquella es más representativa del patrón de beneficios del arrendatario.

7 Si un arrendatario contabiliza los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo 6, considerará el arrendamiento como un arrendamiento nuevo a efectos de esta Norma si:

(a) hay una *modificación del arrendamiento*; o

(b) se ha producido un cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en su determinación del plazo del arrendamiento).

8 La elección para los arrendamientos a corto plazo se realizará por clase de activo subyacente con el que se relaciona el derecho de uso. Una clase de activo subyacente es una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse arrendamiento por arrendamiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Identificación de un arrendamiento (párrafos B9 a B33)

9 **Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.**

10 Un periodo de tiempo puede describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades de producción que un elemento de equipo se usará para fabricar).

11 Una entidad evaluará nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento solo si cambian los términos y condiciones del contrato.

Separación de componentes de un contrato

12 Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 15. Los párrafos B32 y B33 establecen guías sobre la separación de los componentes de un contrato.

Arrendatario

13 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento u otros que no son de arrendamiento, un arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente del arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.

14 El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y de los que no son de arrendamiento se determinará sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio observable independiente fácilmente disponible, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

15 Como una solución práctica, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes que no son arrendamiento de los componentes de arrendamiento, y, en su lugar, contabilizará cada componente de arrendamiento y cualquier componente asociado que no sea de arrendamiento como si se tratase de un componente de arrendamiento único. Un arrendatario no aplicará esta solución práctica a derivados implícitos que cumplan los criterios del párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.*

16 A menos que utilice la solución práctica del párrafo 15, un arrendatario contabilizará los componentes que no son de arrendamiento aplicando otras Normas aplicables.

Arrendador

17 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o que no son de arrendamiento, un arrendador distribuirá la contraprestación del contrato aplicando los párrafos 73 a 90 de la NIIF 15.

Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

18 Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

19 Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento, tal y como se describe en los párrafos B37 a B40.

20 Un arrendatario evaluará nuevamente si es razonable que ejerza una opción de ampliación, o no ejerza una opción de terminación, en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en circunstancias que:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) esté dentro del control del arrendatario; y

(b) afectan a la razonable certeza de que el arrendatario va a ejercer una opción no incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento, o no va a ejercer una opción incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento (como se describe en el párrafo B41).

21 Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:

(a) el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario no ejerce una opción incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(c) ocurre un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida en la determinación previa que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o

(d) ocurre un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida en la determinación previa por la entidad del plazo del arrendamiento.

Arrendatario

Reconocimiento

22 **En la *fecha de comienzo*, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.**

Medición

Medición inicial

Medición inicial del activo por derecho de uso

23 **En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.**

24 El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;

(b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los *incentivos de arrendamiento* recibidos;

(c) los *costos directos iniciales* incurridos por el arrendatario; y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al desmantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

25 Un arrendatario reconocerá los costos descritos en el párrafo 24(d) como parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurre en una obligación a consecuencia de esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 *Inventarios* a los costos que en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por estos costos contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y medirán aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

26 **En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la *tasa de interés implícita en el arrendamiento*, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la *tasa incremental por préstamos del arrendatario*.**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

27 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:

(a) *pagos fijos* (incluyendo los pagos en esencia fijos como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;

(b) *pagos por arrendamiento variables*, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28);

(c) importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*;

(d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos B37 a B40); y

(e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

28 Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 27(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

Medición posterior

Medición posterior del activo por derecho de uso

29 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35.

Modelo del costo

30 Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo:

(a) menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y

(b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c).

31 Un arrendatario aplicará los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 32.

32 Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo hasta el final de la *vida útil* del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la *vida útil* del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

33 Un arrendatario aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas.

Otros modelos de medición

34 Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40.

35 Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, éste podría optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

Medición posterior del pasivo por arrendamiento

36 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:

(a) incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;

(b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) **midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento especificadas en los párrafos 39 a 46, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados (véase el párrafo B42).**

37 El interés de un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento será el importe que produce una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 26 o, si es aplicable, la tasa de descuento modificad descrita en el párrafo 41, el párrafo 43 o el párrafo 45(c).

38 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá en el resultado del periodo, a menos que los costos se incluyan, en función de otras Normas aplicables, en el importe en libros de otro activo:

(a) el interés sobre el pasivo por arrendamiento; y

(b) los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento en el periodo en el que ocurre el suceso o condición que da lugar a esos pagos.

Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento

39 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario aplicará los párrafos 40 a 43 para medir nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar cambios en los pagos por arrendamiento. Un arrendatario reconocerá el importe de la nueva medición del pasivo por arrendamiento como un ajuste al activo por derecho de uso. Sin embargo, si el importe en libros del activo por derecho de uso se reduce a cero y se produce una reducción adicional en la medición del pasivo por arrendamiento, un arrendatario reconocerá los importes restantes de la nueva medición en el resultado del periodo.

40 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados usando una tasa de descuento modificada, si:

(a) se produce un cambio en el plazo del arrendamiento, tal como se describe en los párrafos 20 y 21. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado; o

(b) se produce un cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente, que se haya evaluado considerando los sucesos y circunstancias descritos en los párrafos 20 y 21 en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.

41 Al aplicar el párrafo 40, un arrendatario determinará la tasa de descuento revisada como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede determinarse con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.

42 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados, si:

(a) Se produce un cambio en los importes por pagar esperados relacionados con una garantía de valor residual. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes que se espera pagar bajo la garantía de valor residual.

(b) Se produce un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en un índice o una tasa usados para determinar esos pagos, incluyendo, por ejemplo, un cambio para reflejar los cambios en los precios de alquiler del mercado que siguen a una revisión de los alquileres del mercado. El arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento modificados solo cuando haya un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando el ajuste a los pagos por arrendamiento tenga efecto). Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados, por lo que resta del plazo del arrendamiento, sobre la base de los pagos contractuales revisados.

43 Al aplicar el párrafo 42, un arrendatario usará una tasa de descuento sin cambios, a menos que el cambio en los pagos por arrendamiento proceda de un cambio en las tasas de interés variables. En ese caso, el arrendatario usará una tasa de descuento modificada que refleje los cambios en la tasa de interés.

Modificaciones del arrendamiento

44 Un arrendatario contabilizará una modificación del arrendamiento como un arrendamiento separado si:

(a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

45 En el caso de una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, en la *fecha efectiva de la modificación del arrendamiento* un arrendatario:

(a) distribuirá la contraprestación del contrato modificado aplicando los párrafos 13 a 16;

(b) determinará el plazo del arrendamiento modificado aplicando los párrafos 18 y 19; y

(c) medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento revisados aplicando una tasa de descuento revisada. La tasa de descuento revisada se determinará como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de vigencia de la modificación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.

46 En una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, el arrendatario contabilizará la nueva medición del pasivo por arrendamiento:

(a) Disminuyendo el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento, en las modificaciones de arrendamiento que disminuyen el alcance de éste. El arrendatario reconocerá en el resultado del periodo las ganancias o pérdidas relacionadas con la terminación parcial o total del arrendamiento.

(b) Haciendo el correspondiente ajuste al activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento.

Presentación

47 Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas:

(a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:

(i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; y

(ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.

(b) Los pasivos por arrendamiento por separado de los demás pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.

48 El requerimiento del párrafo 47(a) no se aplica a los activos por derecho de uso que cumplen la definición de propiedades de inversión, que se presentarán en el estado de situación financiera como propiedades de inversión.

49 En el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.

50 En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario clasificará:

(a) los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;

(b) los pagos en efectivo por la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* por los intereses pagados; y

(c) los pagos por arrendamiento a corto plazo, pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

Información a revelar

51 **El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del**

periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 52 a 60 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.

52 Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.

53 Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

(a) cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente;

(b) gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;

(c) el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;

(d) el gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);

(e) el gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;

(f) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;

(g) salidas de efectivo totales por arrendamientos;

(h) incorporaciones de activos por derecho de uso;

(i) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y

(j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente.

54 Un arrendatario proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 53 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán costos que un arrendatario haya incluido en el importe en libros de otro activo durante el periodo sobre el que se informa.

55 Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos para los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6, si la cartera de arrendamientos a corto plazo a los que se ha comprometido al final del periodo sobre el que se informa no es igual que la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relaciona el gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 53(c).

56 Si los activos por derecho de uso cumplen la definición de propiedades de inversión, un arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 40. En ese caso, no se requiere que un arrendatario proporcione la información a revelar del párrafo 53(a), (f), (h) o (j) sobre los activos por derecho de uso.

57 Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso a importes revaluados aplicando la NIC 16, revelará la información requerida por el párrafo 77 de la NIC 16 para esos activos por derecho de uso.

58 Un arrendatario revelará un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 39 y B11 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.

59 Además, de la información a revelar requerida por los párrafos 53 a 58, un arrendatario revelará información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51 (como se describe en el párrafo B48). Esta información adicional puede incluir, pero no limitarse a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

(a) la naturaleza de las actividades por arrendamiento del arrendatario;

(b) salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y no están reflejadas en la medición de los pasivos por arrendamiento. Esto incluye la exposición que surge de:

(i) pagos por arrendamiento variables (como se describe en el párrafo B49);

(ii) opciones de ampliación y opciones de terminación (como se describe en el párrafo B50);

(iii) garantías de valor residual (como se describe en el párrafo B51); y

(iv) arrendamientos todavía no comenzados a los que se compromete el arrendatario.

(c) restricciones o pactos impuestos por los arrendamientos; y

(d) transacciones de venta con arrendamiento posterior (como se describe en el párrafo B52).

60 Un arrendatario que contabilice los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos de activos de bajo valor aplicando el párrafo 6 revelará ese hecho.

Arrendador

Clasificación de los arrendamientos (B53 a B58)

61 **Un arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos como un *arrendamiento operativo* o *un arrendamiento financiero.***

62 **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.**

63 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al *valor razonable* en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en *la fecha de inicio del acuerdo*, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

(c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la *vida económica* del activo subyacente incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;

(d) en la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación; y

(e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes.

64 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor de venta del activo al final del arrendamiento); y

(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

65 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 63 y 64 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo subyacente, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos por arrendamiento variables, como consecuencia de los cuales el arrendador no transfiere sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.

66 La clasificación del arrendamiento se realiza en la fecha de inicio del acuerdo y se evalúa nuevamente solo si se produce una modificación del arrendamiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo subyacente) o los cambios en circunstancias (por ejemplo el incumplimiento por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Arrendamientos financieros

Reconocimiento y medición

67 **En la fecha de comienzo, un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la *inversión neta en el arrendamiento*.**

Medición inicial

68 El arrendador usará la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si la tasa de interés implícita en el subarrendamiento no puede determinarse con facilidad, un arrendador intermedio puede usar la tasa de descuento utilizada en el arrendamiento principal (ajustada por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento) para medir la inversión neta en el subarrendamiento.

69 Los costos directos iniciales distintos de los incurridos por los arrendadores que sean a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados se incluirán en la medición inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo de la duración del arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta del arrendamiento; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente.

Medición inicial de los pagos por arrendamiento incluidos en la inversión neta en el arrendamiento.

70 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se reciban en la fecha de comienzo:

(a) pagos fijos (incluyendo los pagos fijos en esencia como se describe en el párrafo B42), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;

(b) pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medida usando el índice o tasa en la fecha de comienzo;

(c) cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo la garantía;

(d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafo B37); y

(e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Arrendadores que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados

71 En la fecha de comienzo, un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados reconocerá lo siguiente para cada uno de sus arrendamientos financieros:

(a) ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable del activo subyacente, o si es menor, por el valor presente de los pagos por arrendamiento acumulados (devengados) al arrendador, descontados usando una tasa de interés de mercado;

(b) el costo de venta por el costo o el importe en libros, si fuera distinto, del activo subyacente, menos el valor presente del *valor residual no garantizado*; y

(c) el resultado de la venta (que es la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias y el costo de la venta) de acuerdo con su política de ventas directas a los que se aplica la NIIF 15. Un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá el resultado de la venta sobre un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, independientemente de si el arrendador transfiere el activo subyacente como describe la NIIF 15.

72 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo por un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, da lugar a resultados equivalentes a los procedentes de la venta directa de un activo

subyacente, por precios de venta normales, en los que se tenga en cuenta cualquier descuento comercial o por volumen aplicable.

73 Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría dar lugar a que un arrendador reconozca, en la fecha de comienzo, una porción excesiva del resultado total de la transacción. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reducirá la ganancia por venta a la que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado.

74 Un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá como un gasto los costos incurridos en relación con la obtención de un arrendamiento financiero en la fecha del comienzo, puesto que principalmente se relacionan con la obtención de la ganancia por venta del fabricante o distribuidor. Los costos incurridos por los arrendadores, que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados en relación con la obtención de un arrendamiento financiero se excluyen de la definición de los costos directos iniciales y, por ello, de la inversión neta en el arrendamiento.

Medición posterior

75 **Un arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento.**

76 Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Un arrendador aplicará los pagos por arrendamiento relacionados con el periodo contra la *inversión bruta en el arrendamiento*, para reducir tanto el principal como los *ingresos financieros no acumulados (devengados)*.

77 Un arrendador aplicará los requerimientos de baja en cuentas y de deterioro de valor de la NIIF 9 a la inversión neta en el arrendamiento. Un arrendador revisará regularmente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión neta en el arrendamiento. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, el arrendador revisará el ingreso asignado a lo largo del plazo del arrendamiento, y reconocerá de forma inmediata cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados).

78 Un arrendador que clasifique un activo bajo arrendamiento financiero como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) que aplique la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, contabilizará el activo de acuerdo con esa Norma.

Modificaciones del arrendamiento

79 Un arrendador contabilizará una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:

(a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; y

(b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

80 Para una modificación de un arrendamiento financiero que no se contabilice como un arrendamiento separado, un arrendador contabilizará la modificación de la forma siguiente:

(a) si el arrendamiento hubiera sido clasificado como un arrendamiento operativo si la modificación hubiera estado vigente en la fecha de inicio del acuerdo, el arrendador:

(i) contabilizará la modificación del arrendamiento como un arrendamiento nuevo desde la fecha de vigencia de la modificación; y

(ii) medirá el importe en libros del activo subyacente como la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de vigencia de la modificación del arrendamiento.

(b) En otro caso, el arrendador aplicará los requerimientos de la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

81 **Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa del patrón con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.**

82 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento.

83 Un arrendador añadirá los costos directos iniciales incurridos para obtener un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costos como gasto a lo largo de la duración de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

84 La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38.

85 Un arrendador aplicará la NIC 36 para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo ha sufrido deterioro de valor y contabilizará cualquier pérdida por deterioro de valor identificada.

86 El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es equivalente a una venta.

Modificaciones del arrendamiento

87 Un arrendador contabilizará una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Presentación

88 Un arrendador presentará los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de los activos subyacentes.

Información a revelar

89 **El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 90 a 97 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.**

90 Un arrendador revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

(a) Para arrendamientos financieros:

(i) resultados de las ventas;

(ii) ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; y

(iii) el ingreso relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.

(b) Para arrendamientos operativos, el ingreso del arrendamiento, revelando por separado el ingreso relacionado con pagos por arrendamiento variables que no dependen de un índice o una tasa.

91 Un arrendador proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 90 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

92 Un arrendador revelará información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento, necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 89. Esta información adicional incluye, pero no se limita a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

(a) la naturaleza de las actividades por arrendamientos del arrendador; y

(b) la forma en que el arrendador gestiona el riesgo asociado con cualquier derecho que conserve sobre los activos subyacentes. En concreto, un arrendador revelará su estrategia de gestión de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual, o pagos por arrendamiento variables a usar al superar límites especificados.

Arrendamientos financieros

93 Un arrendador proporcionará una explicación cuantitativa y cualitativa de los cambios significativos en el importe en libros de la inversión neta en los arrendamientos financieros.

94 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento por cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes. Un arrendador conciliará los pagos por arrendamiento no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará el ingreso financiero no acumulado (o no devengado) relacionado con los pagos por arrendamiento por recibir y cualquier valor residual no garantizado descontado.

Arrendamientos operativos

95 Para partidas de propiedades, planta y equipo sujetas a un arrendamiento operativo, un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 16. Al aplicar los requerimientos de información a revelar de la NIC 16, un arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos a arrendamientos operativos y activos no sujetos a arrendamientos operativos. Por consiguiente, un arrendador proporcionará la información a revelar requerida por la NIC 16 para activos sujetos a un arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) de forma separada de los activos mantenidos y usados por el arrendador de los que es éste propietario.

96 Un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de las NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41 para activos sujetos a arrendamientos operativos.

97 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

98 Si una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera toma en arrendamiento ese activo de la segunda, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103.

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

99 Una entidad aplicará los requerimientos para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

La transferencia del activo es una venta

100 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

(a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.

(b) El arrendador-comprador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador de esta Norma.

101 Si el valor razonable de la contraprestación por la venta de un activo no iguala el valor razonable del activo, o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado, una entidad hará los ajustes siguientes para medir los recursos procedentes de la venta a valor razonable:

(a) cualesquiera términos por debajo del mercado se contabilizarán como un anticipo de pagos por arrendamiento; y

(b) cualesquiera términos por encima del mercado se contabilizarán como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor.

102 La entidad medirá cualquier ajuste potencial requerido por el párrafo 101 sobre la base del más fácilmente determinable, entre los siguientes:

(a) la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación por la venta y el valor razonable del activo; y

(b) la diferencia entre el valor presente de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

La transferencia del activo no es una venta

103 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor no satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

(a) el arrendatario-vendedor continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. El pasivo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

(b) El arrendador-comprador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia. El activo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

activo por derecho de uso	Un activo que representa un derecho a que un **arrendatario** use un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento**.
activo subyacente	Un activo que es el objeto de un **arrendamiento**, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un **arrendador** a un **arrendatario**.
arrendador	Una entidad que proporciona el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.
arrendamiento	Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el **activo subyacente**) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.
arrendamiento a corto plazo	Un **arrendamiento** que, en la **fecha de comienzo**, tiene un **plazo de arrendamiento** de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.
arrendamiento financiero	Un **arrendamiento** que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.
arrendamiento operativo	Un **arrendamiento** que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.
arrendatario	Una entidad que obtiene el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.
costos directos iniciales	Los costos incrementales de obtener un **arrendamiento** en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, excepto los costos incurridos por un **arrendador**, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, en relación con un **arrendamiento financiero**.
fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo)	La fecha en la que un **arrendador** pone un **activo subyacente** a disposición de un **arrendatario**.
fecha de inicio del acuerdo de arrendamiento (fecha de inicio del acuerdo)	La fecha más temprana entre la del acuerdo de un **arrendamiento** y la del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo.
fecha de vigencia de la modificación	La fecha en la que las partes acuerdan una **modificación del arrendamiento**.
garantía de valor residual	Una garantía realizada a un **arrendador** por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un **activo subyacente** al final periodo de un **arrendamiento** será, al menos, de un importe especificado.
incentivos del arrendamiento	Pagos realizados por un **arrendador** al **arrendatario** asociados con un **arrendamiento**, o el reembolso o la asunción por un arrendador de los costos de un arrendatario.
ingresos financieros no acumulados (no devengados)	La diferencia entre: (a) la **inversión bruta en el arrendamiento**; y (b) la **inversión neta en el arrendamiento**.
inversión bruta en el arrendamiento	La suma de: (a) los **pagos por arrendamiento** a recibir por el **arrendador** por el **arrendamiento financiero**; y (b) cualquier **valor residual no garantizado** que corresponda al arrendador.
inversión neta en el arrendamiento	La **inversión bruta en el arrendamiento** descontada a la **tasa de interés implícita en éste**.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

modificación del arrendamiento	Un cambio en el alcance de un **arrendamiento**, o la contraprestación de un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales (por ejemplo, añadir o terminar el derecho a usar uno o más **activos subyacentes**, o ampliar o acortar la **duración contractual del arrendamiento**).
pagos fijos	Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, excluyendo los **pagos por arrendamiento variables**.
pagos opcionales del arrendamiento	Pagos a realizar por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un **arrendamiento** que no están incluidos en el **plazo del arrendamiento**.
pagos por arrendamiento	Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** relacionados con el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, que comprenden lo siguiente: (a) **pagos fijos** (incluyendo los pagos fijos en esencia), menos los **incentivos del arrendamiento** por pagar; (b) **pagos por arrendamiento variables** que dependen de un índice o una tasa; (c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y (d) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del **arrendamiento**, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento. Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes a pagar por el arrendatario según las **garantías de valor residual**. Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar componentes que no son arrendamientos con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un componente de arrendamiento único. Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo garantía; Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos asignados a componentes que no son arrendamientos.
pagos variables del arrendamiento	La parte de los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador,** por el derecho a usar un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento,** que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la **fecha de comienzo**, y son distintos del paso del tiempo.
periodo de uso	El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).
plazo del arrendamiento	El periodo no cancelable por el cual un **arrendatario** tiene un derecho a usar un **activo subyacente**, junto con: (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el **arrendamiento** si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.
subarrendamiento	Una transacción por la cual un **activo subyacente** es arrendado nuevamente por un **arrendatario** ("arrendador intermedio") a un tercero, y el **arrendamiento** ("arrendamiento principal") entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario permanece vigente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

tasa de interés implícita en el arrendamiento	Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los **pagos por el arrendamiento** y (b) el **valor residual no garantizado**, con la suma de (i) el **valor razonable** del **activo subyacente** y (ii) cualquier **costo directo inicial** del arrendador.
tasa incremental de los préstamos del arrendatario	La tasa de interés que un **arrendatario** tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al **activo por derecho de uso** en un entorno económico parecido.
valor razonable	A efectos de que la aplicación por parte del **arrendador** de los requerimientos de contabilización de esta Norma, el Importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.
valor residual no garantizado	Parte del valor residual del **activo subyacente**, cuya realización por parte del **arrendador** no está asegurada o que solo está garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.
vida económica	El periodo a lo largo del cual se espera que un activo se use económicamente por uno o más usuarios o la cantidad de producción o unidades similares que se espera obtener de un activo por uno o más usuarios.

Términos definidos en otras Normas y usados en ésta con el mismo significado

contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
vida útil	El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 103 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

Aplicación de la cartera

B1 Esta Norma especifica la contabilización de un arrendamiento individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de arrendamientos con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Combinación de contratos

B2 Al aplicar esta Norma, una entidad combinará dos o más contratos realizados al mismo tiempo, o próximos entre sí, con la misma contraparte (o con partes relacionadas con esa contraparte) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial global que no puede comprenderse sin considerar los contratos conjuntamente;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en los contratos (o algunos derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en cada uno de los contratos) forman un componente del arrendamiento único como se describe en el párrafo B32.

Exención de reconocimiento: arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (párrafos 5 a 8)

B3 Excepto por lo que se especifica en el párrafo B7, esta Norma permite que un arrendatario aplique el párrafo 6 para contabilizar arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor. Un arrendatario evaluará el valor de un activo subyacente sobre la base del valor del activo cuando es nuevo, independientemente de la antigüedad del activo que está siendo arrendado.

B4 La evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor se realiza en términos absolutos. Los arrendamientos de activos de bajo valor cumplen los requisitos del tratamiento contable del párrafo 6 independientemente de si esos arrendamientos son significativos para el arrendatario. La evaluación no se ve afectada por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario. Por consiguiente, se espera que los diferentes arrendatarios alcancen las mismas conclusiones sobre si un activo subyacente concreto es de bajo valor.

B5 Un activo subyacente puede ser de bajo valor solo si:

(a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario; y

(b) el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

B6 Un arrendamiento de un activo subyacente no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor si la naturaleza del activo es tal que, cuando es nuevo, el activo no es habitualmente de bajo valor. Por ejemplo, los arrendamientos de vehículos no cumplirían los requisitos de activos de bajo valor porque un vehículo nuevo no sería habitualmente de bajo valor.

B7 Si un arrendatario subarrienda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento principal no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor.

B8 Algunos ejemplos, de activos subyacentes de bajo valor pueden ser las tabletas y computadoras personales, así como los elementos pequeños de mobiliario de oficina y teléfonos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 11)

B9 Para evaluar si un contrato transmite el derecho de controlar el uso de un activo identificado (véanse los párrafos B13 a B20) por un periodo de tiempo, una entidad evaluará si, a lo largo de todo el *periodo de uso*, el cliente tiene:

(a) el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B21 a B23); y

(b) el derecho a decidir el uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B24 a B30).

B10 Si el cliente tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado durante solo una parte del plazo del contrato, dicho contrato contiene un arrendamiento por esa parte del plazo.

B11 Un contrato para recibir bienes o servicios puede realizarse mediante un acuerdo conjunto, o en nombre de un acuerdo conjunto, como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*. En este caso, el acuerdo conjunto se considera que es el cliente en el contrato. Por consiguiente, al evaluar si un contrato contiene un arrendamiento, una entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso.

B12 Una entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencial del arrendamiento separado. Dirigirse al párrafo B32 para guías sobre los componentes separados del arrendamiento.

Activo identificado

B13 Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente.

Derechos sustantivos de sustitución

B14 Incluso si se especifica un activo, un cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo a lo largo de todo el periodo de uso. El derecho de un proveedor de sustituir un activo es sustantivo solo si existen las siguientes condiciones:

(a) el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y hay activos alternativos fácilmente disponibles para el proveedor o podrían encontrarse por el proveedor dentro de un periodo de tiempo razonable); y

(b) el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados con la sustitución superen los costos asociados con la sustitución del activo).

B15 Si el proveedor tiene un derecho o una obligación de sustituir el activo solo a partir de una fecha concreta o de que ocurra un suceso especificado, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo porque el proveedor no tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso.

B16 La evaluación por una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en hechos y circunstancias al inicio del contrato y excluirá la consideración de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se considera probable que ocurran. Algunos ejemplos de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se consideraría probable que ocurran y, por ello, deben excluirse de la evaluación incluyen:

(a) un acuerdo por un cliente futuro de pagar un precio por uso del activo superior al de mercado;

(b) la introducción de nueva tecnología que no está sustancialmente desarrollada al inicio del contrato;

(c) una diferencia sustancial entre el uso del activo por el cliente, o el rendimiento del activo, y el uso o rendimiento considerado probable al inicio del contrato; y

(d) una diferencia sustancial entre el precio de mercado del activo durante el periodo de uso, y el precio de mercado considerado probable al inicio del contrato.

B17 Si el activo se encuentra en los locales del cliente o en cualquier otro sitio, los costos asociados con la sustitución son generalmente mayores que cuando se encuentra en los locales del proveedor y, por ello, son más probables que superen los beneficios asociados con la sustitución del activo.

B18 Los derechos u obligaciones del proveedor para sustituir el activo por reparaciones y mantenimiento, si el activo no está operando adecuadamente o si una actualización técnica pasa a estar disponible no impide al cliente tener el derecho a usar un activo identificado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B19 Si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, el cliente supondrá que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo.

Partes de los activos

B20 Una parte de la capacidad de un activo es un activo identificable si es físicamente distinto (por ejemplo, un piso de un edificio). Una capacidad u otra parte de un activo que no es físicamente distinta (por ejemplo, una parte de la capacidad de un cable de fibra óptica) no es un activo identificable, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y, de ese modo proporcione al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo.

Derecho a obtener beneficios económicos del uso

B21 Para controlar el uso de un activo identificable, se requiere que un cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo a largo de todo ese periodo). Un cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo directamente o indirectamente de muchas formas, tales como usando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero.

B22 Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo, una entidad considerará los beneficios económicos que proceden del uso del activo, dentro del alcance delimitado por el derecho de un cliente a usar el activo (véase el párrafo B30). Por ejemplo:

(a) Si un contrato limita el uso de un vehículo a motor a solo un territorio concreto durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor dentro del territorio, y no más fuera del mismo.

(b) Si un contrato especifica que un cliente puede conducir un vehículo a motor solo hasta un número concreto de kilómetros durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor para el kilometraje permitido y no más allá.

B23 Si un contrato requiere que un cliente pague al proveedor o a un tercero una parte de los flujos de efectivo procedentes del uso de un activo como contraprestación, esos flujos de efectivo pagados como contraprestación se considerarán parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si se requiere que el cliente pague al proveedor un porcentaje de las ventas por el uso de un espacio comercial como contraprestación por ese uso, ese requerimiento no impide que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del espacio comercial. Esto es así porque los flujos de efectivo que surgen de esas ventas se consideran que son beneficios económicos que obtiene el cliente del uso del espacio comercial, una parte del cual paga al proveedor como contraprestación por el derecho a usar ese espacio.

Derecho a decidir el uso

B24 Un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso solo si:

(a) el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (como se describe en los párrafos B25 a B30); o

(b) las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y:

(i) el cliente tiene el derecho a operar el activo (o dirigir a otros para operar el activo de la forma que determine) a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o

(ii) el cliente diseñó el activo (o aspectos específicos del mismo) de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso.

Cómo y para qué propósito se usa el activo

B25 Un cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Para hacer esta evaluación, una entidad considera los derechos a tomar decisiones que son más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden del uso. Es probable que los derechos de toma de decisiones que son más relevantes sean diferentes para distintos contratos, dependiendo de la naturaleza del activo y los términos y condiciones del contrato.

B26 Algunos ejemplos de derechos de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, conceden el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance definido de los derechos de uso del cliente, incluyen:

(a) derechos a cambiar el tipo de producto que se fabrica mediante el activo (por ejemplo, para decidir si usar un contenedor de transporte para trasladar bienes o para almacenar, o para decidir sobre el conjunto de productos vendidos desde el espacio comercial);

(b) derechos a cambiar cuándo se fabrica el producto (por ejemplo, decidir cuándo se usará un elemento de maquinaria o una planta de electricidad);

(c) derechos a cambiar donde tiene lugar la producción (por ejemplo, decidir sobre el destino de un camión o un barco, o decidir cuándo se usa un elemento de equipo); y

(d) derechos a cambiar si se fabrica el producto, y la cantidad de ese producto (por ejemplo, decidir si producir energía desde la planta de electricidad y cuánta energía producir desde esa planta).

B27 Ejemplos de derechos de toma de decisiones que no conceden el derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo incluyen derechos que se limitan a operar o mantener el activo. Estos derechos pueden corresponder al cliente o el proveedor. Aunque derechos tales como los de operar o mantener un activo son, a menudo, esenciales para el uso eficiente de un activo, no son derechos a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo y, a menudo, dependen de decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa el activo. Sin embargo, los derechos a operar un activo pueden conceder al cliente el derecho a decidir el uso del activo si las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo están predeterminados [véase el párrafo B24(b)(i)].

Decisiones determinadas antes y durante el periodo de uso

B28 Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo pueden predeterminarse de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones relevantes pueden predeterminarse mediante el diseño del activo o mediante restricciones contractuales sobre el uso del activo.

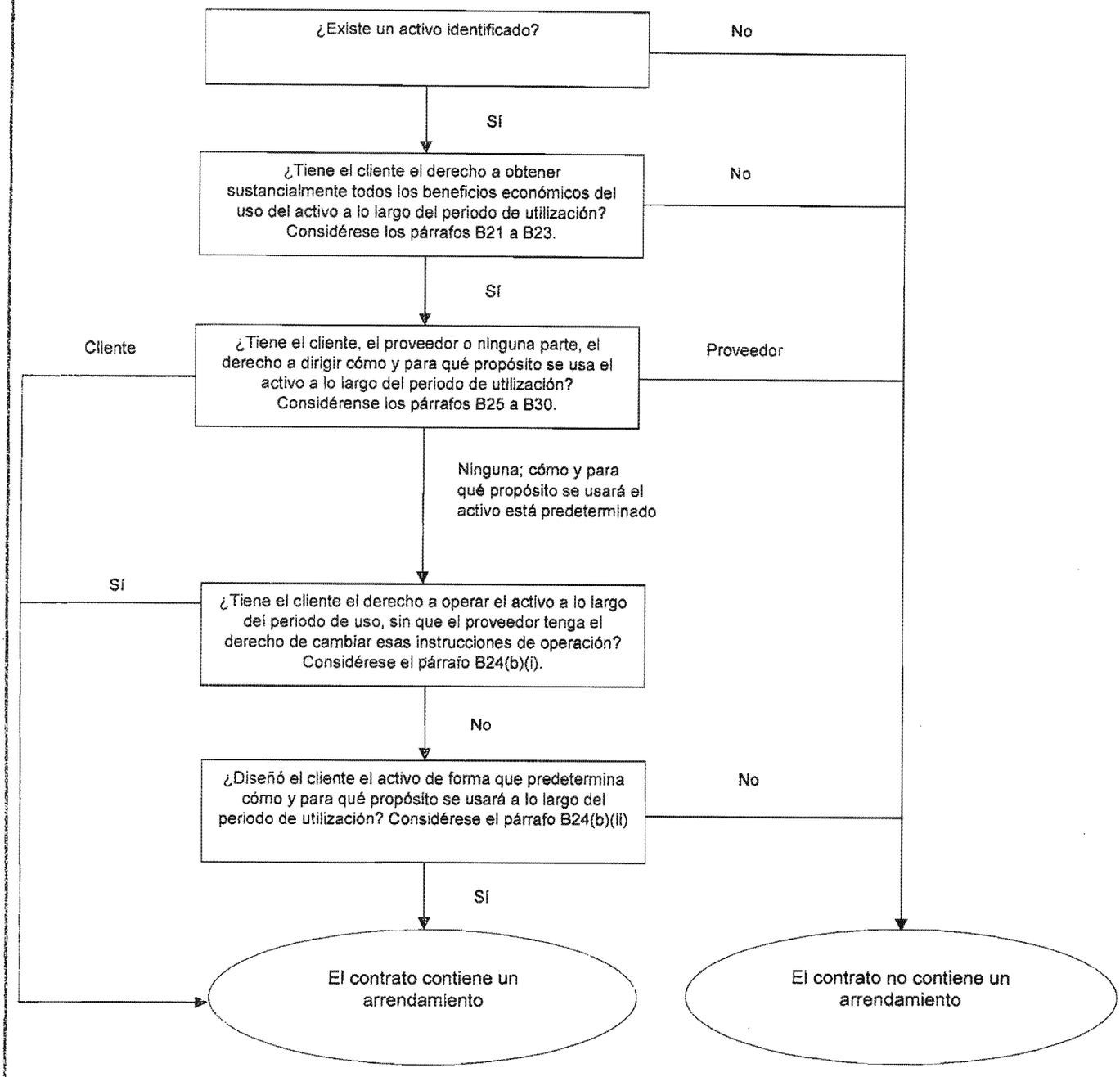
B29 Al evaluar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo, una entidad considerará solo los derechos a tomar decisiones sobre el uso del activo durante el periodo de uso, a menos que el cliente diseñe el activo (o aspectos específicos de éste) como se describe en el párrafo B24(b)(ii). Por consiguiente, a menos que se den las condiciones del párrafo B24(b)(ii), una entidad no considerará decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso. Por ejemplo, si un cliente puede solo especificar la producción a obtener de un activo antes del periodo de uso, el cliente no tiene el derecho a decidir el uso de ese activo. La capacidad de especificar la producción en un contrato antes del periodo de uso, sin ningún otro derecho a tomar decisiones relacionadas con el uso del activo, otorga al cliente los mismos derechos que a cualquier cliente que compre bienes o servicios.

Derechos protectores

B30 Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñados para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger su personal, o para asegurar el cumplimiento del proveedor de las leyes o regulaciones. Estos son ejemplos de derechos protectores. Por ejemplo, un contrato puede (i) especificar la cantidad máxima de uso de un activo o el límite de dónde y cuándo puede usar el cliente el activo, (ii) requerir que un cliente siga prácticas operativas concretas, o (iii) requerir que un cliente informe al proveedor de cambios relativos a cómo se usará un activo. Los derechos protectores habitualmente definen el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no impiden al cliente, por sí solos, ejercer el derecho a decidir el uso de un activo.

B31 El siguiente flujograma pueda ayudar a las entidades a hacer la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"



Componentes separados de un contrato (párrafos 12 a 17)

B32 El derecho a usar un activo subyacente es un componente del arrendamiento separado si:

(a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario. Recursos fácilmente disponibles son bienes o servicios que se venden o arriendan por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o sucesos); y

(b) el activo subyacente no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pueda decidir no arrendar el activo subyacente sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos subyacentes en

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

el contrato, puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes.

B33 Un contrato puede incluir un importe por pagar por el arrendatario para actividades y costos que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Por ejemplo, un arrendador puede incluir en el importe total por pagar un cargo por tareas administrativas, u otros costos incurridos asociados con el arrendamiento, que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Estos importes por pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, pero se consideran parte de la contraprestación total que se distribuye a los componentes identificados por separado del contrato.

Plazo del arrendamiento (párrafos 18 a 21)

B34 Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable de éste, una entidad aplicará la definición de un contrato y determinará el periodo por el que dicho contrato es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante.

B35 Si solo el arrendatario tiene el derecho a terminar un arrendamiento, ese derecho se considera que es una opción a terminar el arrendamiento disponible para el arrendatario, que una entidad ha de considerar al determinar el plazo del arrendamiento. Si solo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento incluye el periodo cubierto por la opción de terminar el arrendamiento.

B36 El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo e incluye los periodos libres de renta proporcionados al arrendatario por el arrendador.

B37 En la fecha de comienzo, una entidad evalúa si es razonablemente cierto que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción de terminar el arrendamiento. La entidad considera todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para que los arrendatarios ejerzan, o no, la opción, incluyendo los cambios esperados en hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción. Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:

(a) los términos y condiciones contractuales para los periodos opcionales comparados con las tasas de mercado, tales como:

  (i) el importe de pagos por el arrendamiento en cualquier periodo opcional;

  (ii) el importe de cualquier pago variable por el arrendamiento u otros pagos contingentes, tales como pagos que procedan de penalizaciones por terminación y garantías de valor residual; y

  (iii) los términos y condiciones de las opciones que son ejercitables después de los periodos opcionales iniciales (por ejemplo, una opción de compra que es ejercitable al final de un periodo de ampliación a una tasa que está actualmente por debajo de las tasas de mercado).

(b) mejoras del arrendamiento significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pase a ser ejercitable;

(c) costos relacionados con la terminación del arrendamiento, tal como los costos de negociación, costos de reubicación, costos de identificar otro activo subyacente adecuado para las necesidades del arrendatario, costos de integrar un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o penalizaciones de terminación y costos similares, incluyendo los costos asociados con la devolución del activo subyacente en una condición especificada contractualmente o a una ubicación especificada contractualmente;

(d) la importancia de ese activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas; y

(e) condicionalmente asociado con el ejercicio de la opción (es decir, cuando la opción puede ejercerse solo si se cumplen una o más condiciones), y la probabilidad de que existirán esas condiciones.

B38 Una opción de ampliar o terminar un arrendamiento puede combinarse con una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual), tales que el arrendatario garantice al arrendador una rentabilidad mínima o cobros fijos que son sustancialmente los mismos independientemente de si ejerce o no la opción. En estos casos, y a pesar de las guías sobre pagos fijos en esencia del párrafo B42, una entidad supondrá que el arrendatario tiene una razonable certeza de que ejercerá la opción de ampliar el arrendamiento, o no ejercerá la opción de terminar con él.

B39 Cuánto más corto sea el periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que un arrendatario ejerza una opción de ampliar el arrendamiento o no ejercer una opción de terminar el arrendamiento. Esto es así porque los costos asociados con la obtención un activo de sustitución es probable que sean proporcionalmente más altos cuánto más corto sea el periodo no cancelable.

B40 La práctica pasada de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos (si arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo así, pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos.

B41 El párrafo 20 especifica que, después de la fecha de comienzo, un arrendatario evaluará nuevamente el plazo del arrendamiento en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en las circunstancias que están bajo el control del arrendatario y afectan a la certeza razonable que posee de ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento, o bien de no ejercer una opción anteriormente incluida en su determinación del plazo del arrendamiento. Algunos ejemplos de sucesos o cambios significativos en circunstancias incluyen:

(a) mejoras del arrendamiento significativas no anticipadas en la fecha de comienzo que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pasa a ser ejercitable;

(b) una modificación significativa, o bien la personalización del activo subyacente, que no se hubiera podido anticipar en la fecha de comienzo;

(c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente para un periodo superior al final de plazo de arrendamiento determinado con anterioridad; y

(d) una decisión de negocio del arrendatario que es directamente relevante para ejercer, o no, una opción (por ejemplo, una decisión de ampliar el arrendamiento de un activo complementario, disponer de un activo alternativo o disponer de una unidad de negocio en la que se emplea el activo por derecho de uso).

Pagos por arrendamiento que son fijos en esencia [párrafos 27(a), 36(c) y 70(a)]

B42 Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago fijo por arrendamiento en esencia. Los pagos fijos por arrendamiento en esencia son pagos que pueden, en su forma, suponer variabilidad pero que, en esencia, son inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, cuando:

(a) los pagos se estructuran como pagos por arrendamiento variables, pero no existe una variabilidad real en ellos. Esos pagos contienen cláusulas variables que no tienen esencia económica real. Algunos ejemplos de dichos tipos de pagos incluyen:

(i) pagos que deben hacerse solo si se prueba que un activo solo puede operar durante el arrendamiento, o solo si ocurre un suceso que no tiene posibilidad auténtica de no ocurrir; o

(ii) pagos que están estructurados inicialmente como pagos por arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero para los que la variabilidad se resolverá en algún momento después de la fecha de comienzo, de forma que los pagos pasen a ser fijos para el resto del plazo del arrendamiento. Dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando se resuelve la variabilidad.

(b) existe más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría realizar, pero solo uno de esos conjuntos de pagos es realista. En este caso, una entidad considerará al conjunto realista de pagos como pagos por arrendamiento.

(c) existe más de un conjunto realista de pagos que podría hacer un arrendatario, pero debe realizar al menos uno de esos conjuntos de pagos. En este caso, una entidad considerará que los pagos por arrendamiento son el conjunto de pagos que suma el menor importe (sobre una base descontada).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de comienzo

Los costos del arrendamiento relacionados con la construcción o diseño del activo subyacente

B43 Una entidad puede negociar un arrendamiento antes de que esté disponible el activo subyacente para su uso por el arrendatario. Para algunos arrendamientos, el activo subyacente puede tener necesidad ser construido o rediseñado para su uso por el arrendatario. Dependiendo de los términos y condiciones del contrato, puede requerirse a un arrendatario para que realice pagos relacionados con la construcción o diseño del activo.

B44 Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente, contabilizará esos costos utilizando otras Normas aplicables, tal como la NIC 16. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

Derecho legal al activo subyacente

B45 Un arrendatario puede obtener el derecho legal a un activo subyacente antes de que se transfiera el derecho legal al arrendador y el activo se arriende al arrendatario. La obtención del derecho legal no determina por sí mismo cómo contabilizar la transacción.

B46 Si el arrendatario controla (u obtiene el control) del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción es una venta con arrendamiento posterior que se contabiliza aplicando los párrafos 98 a 103.

B47 Sin embargo, si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no es una venta con arrendamiento posterior. Por ejemplo, este podría ser el caso si un fabricante, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción de compra de un activo al fabricante por el arrendador que a su vez arrienda al arrendatario. El arrendatario puede obtener el derecho legal al activo subyacente antes de transferir dicho derecho legal al arrendador. En este caso, si el arrendatario obtiene el derecho legal al activo subyacente pero no obtiene el control del activo antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no se contabiliza como una venta con arrendamiento posterior, sino como un arrendamiento.

Información a revelar por el arrendatario (párrafo 59)

B48 Para determinar si es necesaria información adicional sobre las actividades de arrendamiento para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51, un arrendatario considerará:

(a) si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros. Un arrendatario proporcionará la información adicional especificada en el párrafo 59 solo si se espera que sea relevante para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que éste sea el caso si ayuda a los usuarios a comprender:

  (i) la flexibilidad proporcionada por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden proporcionar flexibilidad si, por ejemplo, un arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo las opciones de terminación o renovación de dichos arrendamientos en términos y condiciones favorables.

  (ii) restricciones impuestas por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden imponer restricciones, por ejemplo, requiriendo que los arrendatarios mantengan ratios financieros concretos.

  (iii) sensibilidad de la información presentada a variables clave. La información presentada puede ser sensible a, por ejemplo, los pagos variables futuros por arrendamiento.

  (iv) exposición a otros riesgos que surgen de los arrendamientos.

  (v) desviaciones de la práctica del sector industrial. Estas desviaciones pueden incluir, por ejemplo, términos y condiciones de arrendamiento inusuales o extraordinarias que afectan la cartera de arrendamientos de un arrendatario.

(b) Si esa información se desprende de información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas. Un arrendatario no necesita duplicar información que ya se presenta en cualquier otro sitio de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

B49 Información adicional relacionada con pagos por arrendamiento variables que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para usar pagos por arrendamiento variables y la preponderancia de esos pagos;

(b) la magnitud relativa de los pagos por arrendamiento variables con respecto a los pagos fijos;

(c) variables clave de las que dependen los pagos por arrendamiento variables, y cómo se espera que varíen dichos pagos en respuesta a cambios en dichas variables; y

(d) otros efectos financieros y operativos de los pagos por arrendamiento variables.

B50 Entre la información adicional relacionada con las opciones de ampliación o terminación que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, se incluiría información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para usar las opciones de ampliación o terminación y la preponderancia de esos pagos;

(b) la magnitud relativa de los *pagos por arrendamiento opcionales* con respecto a los pagos por arrendamiento;

(c) la preponderancia del ejercicio de las opciones que no se incluyeron en la medición de los pasivos por arrendamiento; y

(d) otros efectos financieros y operativos de esas opciones.

B51 Información adicional relacionada con las garantías de valor residual que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para proporcionar garantía de valor residual y la preponderancia de esas garantías;

(b) la magnitud de la exposición de un arrendatario al riesgo del valor residual;

(c) la naturaleza de los activos subyacentes para los que se proporcionan esas garantías; y

(d) otros efectos financieros y operativos de esas garantías.

B52 Información adicional relacionada con las transacciones de venta con arrendamiento posterior que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para realizar transacciones de venta con arrendamiento posterior y la preponderancia de esas transacciones;

(b) términos y condiciones clave de las ventas con arrendamiento posterior a nivel individual;

(c) pagos no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento; y

(d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta con arrendamiento posterior en el periodo sobre el que se informa.

Clasificación del arrendamiento por el arrendador (párrafos 61 a 66)

B53 La clasificación de los arrendamientos por el arrendador en esta Norma se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.

B54 Un contrato de arrendamiento podría incluir términos y condiciones para ajustar los pagos por arrendamiento por cambios concretos que ocurran entre la fecha de inicio del acuerdo y la de comienzo (tal como un cambio en el costo del arrendador del activo subyacente o un cambio en el costo del arrendador de la financiación del arrendamiento). En ese caso, a efectos de clasificar el arrendamiento, el efecto de cualquier cambio se considerará que ha tenido lugar en la fecha de inicio del acuerdo.

B55 Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo con los párrafos 62 a 66, B53 y B54. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

B56 Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y edificios, un arrendador distribuirá los pagos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y edificios en la fecha de inicio del acuerdo. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

B57 Para un arrendamiento de terreno y edificios en los que el importe del terreno no es significativo para el arrendamiento, un arrendador puede tratar el terreno y los edificios como una sola unidad a efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarlo como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo aplicando los párrafos 62 a 66 y B53 y B54. En este caso, un arrendador considerará la vida económica de los edificios como la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.

Clasificación de subarrendamientos

B58 Para clasificar un subarrendamiento, un arrendador intermedio clasificará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo de la forma siguiente:

(a) Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo que la entidad, como arrendatario, ha contabilizado aplicando el párrafo 6, el subarrendamiento se clasificará como un arrendamiento operativo.

(b) En otro caso, el subarrendamiento se clasificará por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal, en lugar de por referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de propiedades, planta y equipo que es sujeto del arrendamiento).

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada para entidades que utilicen la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* antes de la fecha de aplicación inicial de esta Norma. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de los párrafos C1 a C19, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez.

Definición de un arrendamiento

C3 Como una solución práctica, no se requiere que una entidad evalúe nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:

(a) aplique esta Norma a contratos que estaban anteriormente identificados como arrendamientos aplicando la NIC 17 *Arrendamientos* y la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*. La entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos C5 a C18 a esos arrendamientos.

(b) No aplicará esta Norma a contratos que no fueron anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando las NIC 17 y CINIIF 4.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

C4 Si una entidad elige la solución práctica del párrafo C3, revelará ese hecho y aplicará la solución práctica a todos sus contratos. Como resultado, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 9 a 11 solo a contratos realizados (o modificados) a partir de la fecha de aplicación inicial.

Arrendatarios

C5 Un arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C13.

C6 Un arrendatario aplicará la alternativa descrita en el párrafo C5 de forma congruente a todos los arrendamientos en los que sea arrendatario.

C7 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), no reexpresará la información comparativa. En su lugar el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

C8 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b):

(a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.

(b) Reconocerá un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario optará, arrendamiento por arrendamiento, por medir el activo por derecho de uso:

(i) su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo, pero descontado usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial; o

(ii) un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamientos anticipado o acumulado (devengado) relacionado con ese arrendamiento reconocido en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

(c) La aplicación de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, a menos que el arrendatario utilice la solución práctica del párrafo C10(b).

C9 A pesar de los requerimientos del párrafo C8, para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17, un arrendatario:

(a) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición por arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8) que se contabilizan según el párrafo 6. El arrendatario contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

(b) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición a los arrendamientos anteriormente contabilizados como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

(c) Éste medirá el activo por derecho de uso al valor razonable en la fecha de aplicación inicial para arrendamientos anteriormente contabilizados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se contabilizarán como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de aplicación inicial. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

C10 El arrendatario puede usar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C5(b) para arrendamientos anteriormente clasificados como

arrendamientos operativos utilizando la NIC 17. Se permite que un arrendatario aplique estas soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:

(a) Un arrendatario puede aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (tales como arrendamientos con plazo de arrendamiento similar para una clase semejante de activo subyacente en un entorno económico parecido).

(b) Como alternativa a realizar una revisión del deterioro del valor, un arrendatario puede confiar en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Si un arrendatario elige esta solución práctica, ajustará el activo por derecho de uso en la fecha de la aplicación inicial por el importe de cualquier provisión por arrendamientos onerosos que haya sido reconocida en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

(c) Un arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos del párrafo C8 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial. En este caso, un arrendatario:

(i) contabilizará esos arrendamientos de la misma forma que los arrendamientos a corto plazo como se describe en el párrafo 6; e

(ii) incluirá el costo asociado con esos arrendamientos dentro de la información a revelar del gasto por arrendamientos a corto plazo en el periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de aplicación inicial.

(d) Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.

(e) Un arrendatario puede usar el razonamiento en retrospectiva, tales como al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos financieros

C11 Si un arrendatario opta por aplicar esta norma de acuerdo con el párrafo C5(b), a arrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos financieros utilizando la NIC 17, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de la aplicación inicial será el importe en libros del activo de arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de medida aplicando la NIC 17. Para esos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

Información a revelar

C12 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), el arrendatario revelará información sobre la aplicación inicial requerida por el párrafo 28 de la NIC 8, excepto por lo que se refiere a la información especificada en el párrafo 28(f) de NIC 8. En lugar de la información especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8 el arrendatario revelará:

(a) el promedio ponderado de la tasa incremental por préstamos del arrendatario aplicada a los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial; y

(b) una explicación de las diferencias entre:

(i) los compromisos de arrendamientos operativos revelados aplicando la NIC 17 al final del periodo anual sobre el que se informa inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados usando la tasa incremental por préstamos en la fecha de aplicación inicial como se describe en el párrafo C8(a); y

(ii) los pasivos por préstamos reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.

C13 Si un arrendatario utiliza una o más de las soluciones prácticas especificadas en el párrafo C10, revelará ese hecho.

Arrendadores

C14 Excepto por lo descrito en el párrafo C15, no se requiere que un arrendador realice ningún ajuste en la transición para arrendamientos en los que es arrendador y contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

C15 Un arrendador intermedio:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) evaluará nuevamente los subarrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se mantienen en la fecha de aplicación inicial, para determinar si cada subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero utilizando esta Norma. El arrendador intermedio realizará esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de los términos y condiciones contractuales que se mantienen del arrendamiento principal y el subarrendamiento en esa fecha.

(b) Para subarrendamientos que se clasificaron como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 pero como arrendamientos financieros utilizando esta Norma, contabilizará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero nuevo realizado en la fecha de aplicación inicial.

transacciones de venta con arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial

C16 Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta.

C17 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento financiero aplicando la NIC 17, el arrendatario-vendedor:

(a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento financiero que exista en la fecha de aplicación inicial; y

(b) continuará amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.

C18 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento operativo aplicando la NIC 17, el arrendatario-vendedor:

(a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento operativo que exista en la fecha de aplicación inicial; y

(b) ajustará el arrendamiento posterior del activo por derecho de uso por cualquier ganancia o pérdida diferida que se relacione con condiciones que no son de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

Importes anteriormente reconocidos con respecto a combinaciones de negocios

C19 Si un arrendatario reconoció anteriormente un activo o un pasivo aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* relacionados con condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una combinación de negocios, el arrendatario dará de baja ese activo o pasivo y ajustará, en la fecha de aplicación inicial, el importe en libros del activo por derecho de uso aplicando el importe correspondiente.

Referencias a la NIIF 9

C20 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*

Derogación de otras Normas

C21 Esta Norma sustituye las siguientes Normas e Interpretaciones:

(a) NIC 17 *Arrendamientos*

(b) CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*

(c) SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*; y

(d) SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 1
Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

1 Muchas entidades tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta Interpretación dichas obligaciones se denominan "pasivos por retiro del servicio, restauración y similares". Según la NIC 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NIC 37 contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. Esta Interpretación proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.

Alcance

2 Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se reconozca:

(a) como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16 o como parte del costo de un activo por derecho de uso de acuerdo con la NIIF 16; y

(b) como un pasivo de acuerdo con la NIC 37.

Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas o la remoción de ciertos equipos.

Problema

3 Esta Interpretación aborda cómo debe contabilizarse el efecto de los siguientes hechos que cambian la medición de un pasivo existente por retiro, restauración o similar:

(a) una modificación en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo) requeridos para cancelar la obligación;

(b) un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado, según se define en el párrafo 47 de la NIC 37 (esto incluye tanto a las modificaciones en el valor del dinero en el tiempo, como a los riesgos específicos asociados al pasivo); y

(c) un incremento que refleje el paso del tiempo (también denominado reversión del descuento).

Acuerdo

4 Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos

requeridas para cancelar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los párrafos 5 a 7 siguientes.

5 Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:

(a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el periodo actual, respetando lo establecido en el apartado (b).

(b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su importe en libros. Si la disminución en el pasivo excediese el importe en libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

(c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo importe en libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC 36.

6 Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revaluación:

(a) Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que:

(i) una disminución en el pasivo [con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)] se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en el activo previamente reconocido en resultados;

(ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que sea reconocido directamente en otro resultado integral y reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

(b) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

(c) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revaluado para garantizar que su importe en libros no difiera significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Cualquiera de estas revaluaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a reconocer en el resultado o en otro resultado integral de acuerdo con (a). Si fuera necesaria una revaluación, se revaluarán todos los activos de esa clase.

(d) La NIC 1 requiere la revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro ingreso o gasto integral. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja por una variación en el pasivo se identificará y revelará por separado.

7 El importe depreciable ajustado del activo se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado del periodo a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de revaluación.

8 La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado como un costo financiero, a medida que se produzca. La capitalización según la NIC 23 no está permitida.

Fecha de vigencia

9 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de septiembre de 2004, revelará este hecho.

9A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

9B La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Transición

10 Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.[1]

1 Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2005, la entidad seguirá los requerimientos de las versiones anteriores de la NIC 8 que se denominaba *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en los Políticos Contables*, a menos que la entidad esté aplicando la versión revisada de esa norma para ese período anterior.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 2
Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* (revisada en 2003)[1]

Antecedentes

1 Las cooperativas y otras entidades similares están constituidas por grupos de personas con el fin de satisfacer necesidades económicas o sociales que les son comunes. Las diferentes normativas nacionales definen, por lo general, a la cooperativa como una sociedad que busca promover el progreso económico de sus socios mediante la realización conjunta de una actividad (principio de ayuda mutua). Las participaciones de los miembros en el patrimonio una cooperativa tienen con frecuencia el carácter de acciones, participaciones, unidades o título similar, y se hará referencia a ellas como "aportaciones de los socios".

2 La NIC 32 establece criterios para la clasificación de los instrumentos financieros como pasivos financieros o patrimonio. En particular, estos criterios se aplican al clasificar los instrumentos rescatables que permiten al tenedor exigir del emisor su reembolso, ya sea en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero. Resulta difícil la aplicación de los criterios citados a las aportaciones de los socios en entidades cooperativas y a otros instrumentos similares. Algunas partes constituyentes del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad han solicitado aclaraciones sobre la forma en que se aplican los criterios de la NIC 32 a las aportaciones y a otros instrumentos financieros similares con determinadas particularidades, poseídos por los socios de las cooperativas, así como las circunstancias en las que dichas particularidades afectan a su clasificación como pasivos o patrimonio.

Alcance

3 Esta Interpretación se aplicará a los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la NIC 32, entre los que se incluyen los instrumentos financieros emitidos a favor de los socios de entidades cooperativas que constituyen participaciones en la propiedad de dichas entidades. Esta Interpretación no será de aplicación a los instrumentos financieros que vayan a ser o puedan ser liquidados con instrumentos de patrimonio de la entidad.

Problema

4 Muchos instrumentos financieros, incluidas las aportaciones de los socios, tienen características de patrimonio, como el derecho de voto y el de participación en el reparto de dividendos. Algunos instrumentos financieros otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero, pudiendo incluir, o estar sujeto este rescate a determinadas limitaciones. ¿Cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate al determinar si los instrumentos deben clasificarse como pasivo o como patrimonio?

Acuerdo

5 El derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluyendo las aportaciones de los socios de entidades cooperativas) a solicitar el rescate no obliga, por sí mismo, a clasificar el citado instrumento como un pasivo financiero. Más bien la entidad tendrá en cuenta todos los términos y condiciones del instrumento financiero al clasificarlo como pasivo financiero o como patrimonio. Estos plazos y condiciones incluyen las

---

1 En agosto de 2005, la NIC 32 fue modificada como NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. En febrero de 2008 el IASB modificó la NIC 32 requiriendo que los instrumentos se clasificasen como patrimonio si esos instrumentos reunían todas las características y cumplían las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

leyes locales y reglamentos aplicables o los estatutos de la entidad vigentes en la fecha de la clasificación, pero no incluyen las modificaciones esperadas de dichas leyes, reglamentos o estatutos particulares.

6 Las aportaciones de los socios que serían clasificadas como patrimonio si los socios no tuvieran un derecho a solicitar el reembolso son patrimonio si se da alguna de las condiciones descritas en los párrafos 7 y 8 o las aportaciones de los socios reúnen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. Los depósitos a la vista, incluyendo las cuentas corrientes, depósitos a plazo y contratos similares que surjan cuando los socios actúan como clientes son pasivos financieros de la entidad.

7 Las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar su rescate.

8 Las leyes locales, los reglamentos o los estatutos de la entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el rescate de las aportaciones de los socios, por ejemplo, estableciendo prohibiciones incondicionales o basadas en criterios de liquidez. Si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad, las aportaciones de los socios serán clasificadas como patrimonio. No obstante, las aportaciones de los socios no integrarán el patrimonio si las citadas cláusulas de la ley local, del reglamento o de los estatutos de la entidad prohíben el rescate únicamente cuando se cumplen (o se dejan de cumplir) ciertas condiciones, tales como restricciones sobre la liquidez de la entidad.

9 Una prohibición incondicional podría ser absoluta, de forma que todos los reembolsos estén prohibidos. Una prohibición incondicional puede ser parcial, de forma que se prohíba el reembolso de las aportaciones de los socios si éste diese lugar a que el número de aportaciones de socios o el importe de capital desembolsado por los mismos cayese por debajo de un determinado nivel. Las aportaciones de los socios por encima del nivel en que se prohíbe el reembolso son pasivos, a menos que la entidad tenga el derecho incondicional a negar el reembolso como se describe en el párrafo 7 o las aportaciones de los socios reúnen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. En algunos casos, el número de aportaciones o el importe del capital desembolsado sujeto a la prohibición de reembolso pueden cambiar en el tiempo. Este cambio en la prohibición de reembolso dará lugar a una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio.

10 En el momento del reconocimiento inicial, la entidad medirá su pasivo financiero por rescate a su valor razonable. En el caso de aportaciones de socios con derecho de rescate, la entidad medirá el valor razonable del pasivo financiero rescatable, que será igual, al menos, a un importe no inferior a la cantidad máxima a pagar, según las cláusulas de rescate de sus estatutos u otra legislación aplicable, descontado desde el primer momento en que pueda requerirse el pago de dicho importe (véase el ejemplo 3).

11 Como establece el párrafo 35 de la NIC 32, las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio se reconocerán directamente en el patrimonio. Los intereses, dividendos y otros rendimientos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros serán gasto, independientemente de que dichos importes pagados se califiquen legalmente como dividendos o intereses, o bien reciban otras denominaciones.

12 En el Apéndice, que es parte integrante de este acuerdo, se facilitan ejemplos de la aplicación del mismo.

Información a revelar

13 Cuando un cambio en la prohibición de rescate dé lugar a una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio, la entidad revelará por separado el importe, el calendario y la razón de dicha transferencia.

Fecha de vigencia

14 La fecha de vigencia y las disposiciones transitorias de esta Interpretación son las mismas que se establecieron para la NIC 32 (revisada en 2003). Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho. Esta Interpretación se aplicará de forma retroactiva.

14A Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 6, 9, A1 y A12 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica a un periodo anterior *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, las modificaciones de los párrafos 6, 9, A1 y A12 deberán aplicarse a dicho periodo.

15 [Eliminado]

16 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo A8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

17 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 11. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica esa modificación a la NIC 32 como parte del documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) a un periodo anterior, la modificación del párrafo 11 deberán aplicarse a dicho periodo.

18 [Eliminado]

19 La NIIF 9 emitida en julio de 2014, modificó los párrafos A8 y A10 y eliminó los párrafos 15 y 18. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Apéndice
Ejemplos de Aplicación del Acuerdo

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

A1 Este apéndice contiene siete ejemplos de aplicación del acuerdo alcanzado por el CINIIF. Los ejemplos no constituyen un listado exhaustivo; es posible encontrar otros supuestos en que sea de aplicación. Cada ejemplo supone que no existen condiciones distintas de las contenidas en los hechos del ejemplo que requerirían que el instrumento financiero fuera clasificado como un pasivo financiero y que el instrumento financiero no reúna todas las características o no cumpla las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Derecho incondicional a rechazar el rescate (párrafo 7)

Ejemplo 1

Datos

A2 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la misma. Los estatutos no contienen mayores detalles ni limitan el ejercicio de esta discreción. A lo largo de su historia, la entidad no ha rechazado nunca el rescate de las aportaciones pedido por los socios, aunque el órgano de administración de la misma tiene el derecho de hacerlo.

Clasificación

A3 La entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate, y las aportaciones de los socios son patrimonio. En la NIC 32 se establecen criterios de clasificación, basados en las condiciones pactadas para cada instrumento financiero, y se señala que ni la historia pasada, ni la intención de hacer pagos discrecionales determinarán su clasificación como pasivos financieros. En el párrafo GA26 de la NIC 32 se establece que:

> Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:
>
> (a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;
>
> (b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;
>
> (c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se ha pagado primero a las preferentes);
>
> (d) el importe de las reservas del emisor;
>
> (e) las expectativas que tenga el emisor sobre una pérdida o una ganancia en el período; o
>
> (f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado del período.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo 2

Datos

A4 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la misma. No obstante, los estatutos también disponen que la aprobación de la solicitud de rescate sea automática, salvo que la entidad no pueda hacer frente a estos pagos sin incumplir la normativa local relativa a la liquidez o a las reservas de la entidad.

Clasificación

A5 La entidad no tiene un derecho incondicional a rechazar el rescate y, por tanto, las aportaciones de los socios son pasivos financieros. Las restricciones descritas arriba se basan en la capacidad de la entidad para liquidar su pasivo. En ellas se restringen los rescates sólo cuando se incumplen los requerimientos sobre liquidez o reservas, y solamente hasta el momento en que éstos se cumplan. En consecuencia, siguiendo los criterios establecidos en la NIC 32, no cabe clasificar el instrumento financiero como patrimonio. En el párrafo GA25 de la NIC 32 se establece que:

> Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. *La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente, cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes reservas o ganancias, no niega la existencia de la obligación.* [Énfasis añadido]

Prohibición de rescate (párrafos 8 y 9)

Ejemplo 3

Datos

A6 Una entidad cooperativa ha emitido aportaciones para sus socios en diferentes fechas y por distintos importes, con el siguiente detalle:

(a) 1 de enero de 20X1, 100.000 títulos de 10 u.m. cada uno (1.000.000 u.m.);

(b) 1 de enero de 20X2, 100.000 títulos de 20 u.m. cada uno (2.000.000 u.m. adicionales, con lo que el total de los títulos emitidos suman 3.000.000 u.m.).

Las aportaciones son rescatables a petición del tenedor, por el importe al que fueron emitidas.

A7 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates acumulados no pueden exceder el 20 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación. A 31 de diciembre de 20X2, la entidad tiene 200.000 títulos en circulación, que es el número máximo de títulos representativos de aportaciones que han estado en circulación en su historia, y ninguno de ellos ha sido objeto de rescate en el pasado. El 1 de enero de 20X3, la entidad modifica sus estatutos, incrementando el nivel permitido de rescates acumulados al 25 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación.

Clasificación

Antes de modificar los estatutos

A8 Las aportaciones de los socios que superen el límite de la prohibición de rescate son pasivos financieros. En el momento de su reconocimiento inicial, la entidad cooperativa medirá este pasivo financiero por su valor razonable. Puesto que estas aportaciones son rescatables a voluntad del tenedor, la entidad cooperativa medirá el valor razonable de los pasivos financieros como dispone el párrafo 47 de la NIIF 13: "El valor razonable de un pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al importe a pagar a su cancelación ...". Por consiguiente, la entidad cooperativa clasificará como pasivos financieros el importe máximo pagadero a voluntad del tenedor de acuerdo con las disposiciones del rescate.

A9 El 1 de enero de 20X1, el máximo importe que se pagaría, según las cláusulas de rescate, es de 20.000 títulos de 10 u.m. cada uno, por lo que la entidad clasificará 200.000 u.m. como pasivo financiero y 800.000 u.m. como

patrimonio. No obstante, el 1 de enero de 20X2, tras la nueva emisión de aportaciones de 20 u.m., el importe máximo que se debería pagar según las cláusulas de rescate se incrementará hasta 40.000 títulos de 20 u.m. cada uno. La emisión de los títulos adicionales de 20 u.m. crea un nuevo pasivo financiero que se medirá, al reconocerlo inicialmente, por su valor razonable. El pasivo tras la emisión de las nuevas aportaciones es el 20 por ciento del número de títulos que se han emitido (200.000), medidos a 20 u.m. cada uno, lo que supone 800.000 u.m. Este hecho requiere reconocer un pasivo adicional por 600.000 u.m. En este ejemplo no se reconoce ni ganancias ni pérdidas. Por consiguiente, la entidad clasificará ahora 800.000 u.m. como pasivo financiero y 2.200.000 como patrimonio. En el ejemplo se supone que estos importes no han cambiado entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.

Después de modificar los estatutos

A10 Después del cambio en sus estatutos, puede ahora requerirse a la entidad cooperativa que rescate un máximo del 25 por ciento de los títulos en circulación, o un máximo de 50.000 títulos de 20 u.m. cada uno. Por consiguiente, el 1 de enero de 20X3 la entidad cooperativa clasificará como pasivo financiero, de acuerdo con el párrafo 47 de la NIIF 13, 1.000.000 de u.m., que es el importe máximo cuyo pago se le podría requerir a voluntad del tenedor, según las cláusulas de rescate. Por tanto, el 1 de enero de 20X3 transferirá un importe de 200.000 de u.m. del patrimonio, al pasivo financiero, dejando como patrimonio, 2.000.000 de u.m. En este ejemplo, la entidad no reconocerá ninguna ganancia o pérdida por la transferencia.

Ejemplo 4

Datos

A11 La ley local que regula las actividades de las cooperativas, o los requisitos de los estatutos de la entidad, prohíben el rescate de las aportaciones de los socios cuando eso suponga reducir el capital desembolsado correspondiente a las mismas, por debajo del 75 por ciento del importe máximo que haya alcanzado. Este importe máximo asciende, para una cooperativa en particular, a 1.000.000 de u.m. Al final del periodo sobre el que se informa, el saldo del capital desembolsado es de 900.00 u.m.

Clasificación

A12 En este caso, 750.000 u.m. serían clasificadas como patrimonio y 150.000 u.m. como pasivos financieros. Además de los párrafos ya citados, el párrafo 18(b) de la NIC 32 establece en parte:

> ... un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor, a cambio de efectivo u otro activo financiero (un "instrumento con opción de venta"), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D.

A13 La prohibición de rescate descrita en este ejemplo es diferente de las restricciones aludidas en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32. Esas restricciones limitan la capacidad de la entidad para pagar el importe debido por un pasivo financiero, es decir, impiden el pago del pasivo cuando se dan ciertas condiciones específicas. Por el contrario, en este ejemplo se describe un caso de una prohibición incondicional de rescatar por encima de un importe específico, con independencia de la capacidad que tenga la entidad para rescatar las aportaciones de los socios (por ejemplo, contando con sus recursos líquidos, ganancias o reservas distribuibles). En efecto, la prohibición de rescate en este supuesto impide a la entidad incurrir, por efecto del rescate, en cualquier pasivo financiero para rescatar más de un determinado monto de capital desembolsado. Por lo tanto, la parte de los títulos sujeta a la prohibición de rescate, no será un pasivo financiero. Aunque cada uno de los títulos que componen la aportación de los socios, individualmente considerado, puede ser rescatado, una parte del total de los títulos en circulación no es rescatable en circunstancia alguna, excepto en caso de liquidación de la entidad.

Ejemplo 5

Datos

A14 Los datos de este ejemplo son los mismos que los del ejemplo 4 anterior. Además, al final del periodo sobre el que se informa, los requerimientos de liquidez impuestos por la normativa local impiden a la entidad rescatar

aportaciones de sus socios, salvo en el caso de que sus disponibilidades de efectivo e inversiones a corto plazo sean superiores a un determinado importe. Esta obligación dará lugar a que la entidad no pueda, al final del periodo sobre el que se informa, destinar más de 50.000 u.m. al rescate de las aportaciones de los socios.

Clasificación

A15 Al igual que en el ejemplo 4, la entidad clasificará 750.000 u.m. como patrimonio, y 150.000 u.m. como pasivo financiero. Esto es así porque la clasificación del importe como pasivo se fundamenta en el derecho incondicional de la entidad a rechazar el rescate, y no en las restricciones condicionales que impiden realizarlo exclusivamente cuando los requisitos de liquidez u otros requisitos no se cumplan, y únicamente durante el tiempo en que esta circunstancia persista. Se aplica en este caso lo previsto en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32 en este caso.

Ejemplo 6

Datos

A16 Los estatutos de la entidad prohíben el rescate de las aportaciones de los socios, salvo que el importe utilizado proceda de la emisión de aportaciones adicionales a socios, ya sean nuevos o antiguos, durante los tres años anteriores. El producto de la emisión de aportaciones de los socios debe aplicarse a pagar el rescate de las aportaciones que lo hayan solicitado. A lo largo de los tres años anteriores, se han recibido 12.000 u.m. por emisión de aportaciones de los socios, y no se ha realizado ningún rescate.

Clasificación

A17 La entidad clasificará 12.000 u.m. de las aportaciones de los socios como pasivo financiero. De acuerdo con lo señalado en el ejemplo 4, las aportaciones de los socios sometidas a una prohibición incondicional de rescatar no serán pasivo financiero. Esta prohibición incondicional es aplicable a un importe igual a lo recibido de las aportaciones emitidas antes de los tres años precedentes y, en consecuencia, esa cantidad se clasificará como patrimonio. No obstante, un importe equivalente a lo recibido por aportaciones durante los tres últimos años no está sujeto a la prohibición de rescate. Por consiguiente, los importes recibidos por la emisión de aportaciones en los tres años precedentes darán lugar a un pasivo financiero, hasta tanto no estén disponibles para el rescate de aportaciones de los socios. Por ende, la entidad tendrá un pasivo financiero igual al importe recibido por las aportaciones emitidas durante los tres años anteriores, neto de los rescates realizados durante ese mismo periodo.

Ejemplo 7

Datos

A18 La entidad es una cooperativa de crédito. Las leyes locales que regulan la actividad de las cooperativas de crédito establecen que, como mínimo, el 50 por ciento de los "pasivos en circulación" (un término definido en los reglamentos que incluye las cuentas de aportaciones de socios) totales de la entidad tiene que estar integrado por capital desembolsado por los socios. El efecto de esta normativa es que, en el caso de que la totalidad de los pasivos en circulación de la cooperativa fueran aportaciones de los socios, sería posible rescatar todas las aportaciones. A 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene unos pasivos emitidos totales de 200.000 u.m., de los cuales 125.000 u.m. representan aportaciones de socios. Las condiciones de las mismas permiten a los tenedores solicitar en cualquier momento su rescate, y los estatutos de la entidad no limitan su capacidad de hacerlo.

Clasificación

A19 En este ejemplo, las aportaciones de los socios se clasificarán como pasivos financieros. La prohibición de rescate es similar a las restricciones descritas en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32. La restricción es una limitación condicional sobre la capacidad de la entidad para cancelar el importe vencido de un pasivo financiero, es decir, impide el pago del pasivo sólo si se cumplen determinadas condiciones. En concreto, a la entidad se le podría requerir el rescate del importe total de las aportaciones de sus socios (125.000 u.m.) siempre que se hubiesen cancelado todos los demás pasivos (75.000 u.m.) que tuviere. En consecuencia, la prohibición de rescate no impide a la entidad incurrir en un pasivo financiero por el rescate de más de un número establecido de aportaciones de socios o de capital desembolsado. Permite a la entidad, únicamente, diferir el rescate hasta que se cumpla una condición, esto es, el reembolso de todos los demás pasivos. Las aportaciones de los socios

en este ejemplo no están sujetas a una prohibición incondicional de rescatar y, por tanto, se clasificarán como pasivo financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 5
Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

1 La finalidad de la constitución de fondos para retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que en lo sucesivo se denominarán "fondos para retiro del servicio" o "fondos", consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costos de retiro del servicio de una fábrica (por ejemplo, una planta nuclear) o de algún equipo (como un automóvil), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominan genéricamente de "retiro del servicio".

2 Las aportaciones a estos fondos pueden ser voluntarias o requeridas por reglamentos o leyes. Los fondos pueden tener alguna de las siguientes estructuras:

(a) Fondos establecidos por un único contribuyente, para cubrir sus propias obligaciones por retiro del servicio, ya sea para un emplazamiento particular o para varios emplazamientos dispersos geográficamente.

(b) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde los contribuyentes tienen derecho al reembolso de gastos de retiro del servicio hasta el límite de sus contribuciones más los rendimientos de las mismas, menos su participación en los costos de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente.

(c) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde el nivel de aportación requerido al contribuyente está basado en su nivel de actividad corriente, y la prestación obtenida por el contribuyente está basada en su actividad pasada. En estos casos, podría existir un desajuste entre el montante de la aportación efectuada por el contribuyente (basada en su actividad corriente) y el valor realizable a obtener del fondo (basado en la actividad pasada).

3 Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:

(a) El fondo es administrado separadamente por gestores independientes.

(b) Las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo, que se invierten en una gama de activos, que puede comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, que están disponibles para ayudar a pagar los costos de retiro del servicio de los contribuyentes. Los gestores determinan cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o regulación aplicable.

(c) Los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costos de retiro del servicio. Sin embargo, los contribuyentes pueden obtener del fondo reembolsos por el menor valor de los costos de retiro del servicio en los que hayan incurrido y su participación en los activos del fondo.

(d) Los contribuyentes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que se hayan calificado como costos de retiro del servicio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Alcance

4 Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones surgidas de fondos para retiro del servicio que contengan las dos características siguientes:

(a) los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad diferente o como activos segregados dentro de otra entidad); y

(b) está restringido el derecho del contribuyente a acceder a los activos.

5 Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIIF 9 y, por tanto, está fuera del alcance de esta Interpretación.

Problemas

6 Los problemas abordados en esta Interpretación son:

(a) ¿cómo contabilizaría un contribuyente su participación en un fondo?

(b) cuando un contribuyente tiene la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de otro contribuyente, ¿cómo se contabilizaría esa obligación?

Acuerdo

Contabilización de la participación en un fondo

7 El contribuyente reconocerá su obligación a pagar los costos de retiro del servicio como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo de forma separada, a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos.

8 El contribuyente determinará si tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo por referencia a las NIIF 10, NIIF 11 y NIC 28. Si así fuera, el contribuyente contabilizará su participación en el fondo según establecen las citadas Normas.

9 Si el contribuyente no tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre el fondo, reconocerá el derecho a recibir los pagos del fondo como un reembolso, tal como dispone la NIC 37. Este reembolso se medirá por el menor de:

(a) el importe de la obligación de retiro del servicio reconocida; y

(b) la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes.

Los cambios del importe en libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de las aportaciones y los pagos del fondo, se reconocerán en el resultado del periodo en el que tengan lugar dichos cambios.

Contabilización de las obligaciones de efectuar aportaciones adicionales

10 Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de algún otro contribuyente o si se redujese el valor de las inversiones del fondo, hasta el punto de ser insuficientes para cumplir con sus compromisos de reembolso, esta obligación será un pasivo contingente dentro del alcance de la NIC 37. El contribuyente reconocerá un pasivo sólo si fuera probable que tuviera que efectuar aportaciones adicionales.

Información a revelar

11 El contribuyente revelará la naturaleza de su participación en el fondo así como toda restricción al acceso a los activos en el fondo.

12 Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar aportaciones potenciales adicionales, que no estén reconocidas como pasivos (véase el párrafo 10), deberá revelar la información requerida por el párrafo 86 de la NIC 37.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

13 Cuando el contribuyente contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo 9, deberá revelar la información requerida por el párrafo 85(c) de la NIC 37.

Fecha de vigencia

14 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase esta Interpretación en un ejercicio que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2006, revelará este hecho.

14A [Eliminado]

14B Las NIIF 10 y NIIF 11, emitida en mayo de 2011, modificaron los párrafos 8 y 9. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

14C [Eliminado]

14D La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó los párrafos 14A y 14C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Transición

15 Los cambios en las políticas contables serán contabilizados de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 6
Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

1 El párrafo 17 de la NIC 37 dispone que el suceso que da origen a una obligación es un suceso pasado del que se deriva una obligación que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar.

2 El párrafo 19 de la NIC 37 establece que se reconocerán como provisiones sólo "aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad".

3 La Directiva de la Unión Europea sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE), que regula la recogida, el tratamiento, la recuperación y la eliminación respetuosa con el medio ambiente de los RAEE, ha generado preguntas sobre el momento en que debería reconocerse la obligación por el desmantelamiento de RAEE. La Directiva distingue entre residuos "nuevos" y residuos "históricos", y entre residuos procedentes de hogares particulares y residuos no procedentes de hogares particulares. Los nuevos residuos se refieren a productos vendidos después del 13 de agosto de 2005. Se considera que todo aparato doméstico vendido antes de dicha fecha dará lugar a residuos históricos, a efectos de la Directiva.

4 La Directiva establece que los costos de gestión de los residuos de aparatos domésticos históricos deben ser soportados por los productores de ese tipo de aparatos que estén en el mercado durante un periodo a ser especificado en la legislación aplicable de cada Estado miembro (el periodo de medición). La Directiva establece que cada Estado miembro establecerá un mecanismo en virtud del cual los productores deberán contribuir a los costos de manera proporcional, "por ejemplo, en proporción a la cuota de mercado que corresponda a cada uno de ellos por el tipo de equipo".

5 Varios términos empleados en esta Interpretación, como "cuota de mercado" y "periodo de medición", pueden definirse de maneras muy diferentes en la legislación aplicable en cada Estado miembro. Por ejemplo, el periodo de medición puede ser un año o sólo un mes. De manera similar, la evaluación de la cuota de mercado y las fórmulas para calcular la obligación pueden diferir en las diversas legislaciones nacionales. No obstante, todos estos ejemplos afectan únicamente a la medición de la obligación, cuestión que es ajena al alcance de esta Interpretación.

Alcance

6 Esta Interpretación ofrece una guía para el reconocimiento, en los estados financieros de los productores, de las obligaciones derivadas de la gestión de residuos conforme a la Directiva de la UE sobre RAEE, en lo que se refiere a las ventas de aparatos domésticos históricos.

7 La Interpretación no se refiere a los nuevos residuos ni a los residuos históricos no procedentes de hogares particulares. La obligación de la gestión de estos residuos está debidamente cubierta en la NIC 37. Sin embargo, si en la legislación nacional los nuevos residuos procedentes de hogares particulares se tratasen de manera similar a los residuos históricos procedentes de hogares particulares, los principios de la Interpretación se aplicarán por referencia a la jerarquía establecida en los párrafos 10 a 12 de la NIC 8. La jerarquía de la NIC 8 es también pertinente para otras regulaciones que imponen obligaciones de una manera similar al modelo de atribución de costos previsto en la Directiva de la UE.

Problema

8 Se pidió al CINIIF que determinara, en el contexto del desmantelamiento de RAEE, cuál es el suceso que da origen a la obligación, de conformidad con el párrafo 14(a) de la NIC 37, para el reconocimiento de una provisión por costos de gestión de residuos:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- ¿la fabricación o la venta de aparatos domésticos históricos?
- ¿la participación en el mercado durante el periodo de medición?
- ¿el incurrimiento de costos en la ejecución de actividades de gestión de residuos?

Acuerdo

9 La participación en el mercado durante el periodo de medición es el suceso que da origen a la obligación, de acuerdo con el párrafo 14(a) de la NIC 37. Por consiguiente, la obligación por los costos de gestión de residuos procedentes de aparatos domésticos históricos no nace cuando los productos se fabrican o se venden. Puesto que la obligación relacionada con los aparatos domésticos históricos no está vinculada a la producción o venta de los artículos que deben eliminarse, sino a la participación en el mercado durante el periodo de medición, no existe obligación alguna a menos y hasta que exista una cuota de mercado durante el periodo de medición. El momento de aparición del suceso que da origen a la obligación puede ser también independiente del periodo concreto en que se emprendan las actividades para ejecutar la gestión de residuos y se incurra en los costos correspondientes.

Fecha de vigencia

10 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de diciembre de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de diciembre de 2005, revelará este hecho.

Transición

11 Los cambios en las políticas contables deben contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 7
Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Referencias

- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Antecedentes

1 Esta Interpretación suministra guías acerca de la aplicación de los requerimientos de la NIC 29 en un período sobre el que se informa en el que una entidad identifique[1] la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, cuando dicha economía no hubiese sido hiperinflacionaria en un período anterior, y por lo tanto, reexpresa sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29.

Problemas

2 Los problemas tratados en esta Interpretación son:

(a) ¿cómo se interpreta el requerimiento "...se establecerán en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa" que figura en el párrafo 8 de la NIC 29 cuando la entidad aplique esta Norma?

(b) ¿cómo debería una entidad contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros reexpresados?

Acuerdo

3 En el período en el que una entidad identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, sin que haya sido hiperinflacionaria en el período anterior, la entidad aplicará los requerimientos de la NIC 29 como si la economía hubiese sido siempre hiperinflacionaria. Por lo tanto, en relación con las partidas no monetarias medidas al costo histórico, el estado de situación financiera de apertura de la entidad al principio del período más antiguo presentado en los estados financieros se reexpresará de forma que refleje el efecto de la inflación desde la fecha en que los activos fueron adquiridos y los pasivos fueron incurridos o asumidos, hasta el final del período sobre el que se informa. Para las partidas no monetarias registradas en el estado de situación financiera de apertura por sus importes corrientes en fechas que sean distintas de la de adquisición o asunción, la reexpresión reflejará el efecto de la inflación desde las fechas en que esos importes en libros fueron determinados, hasta el final del período sobre el que se informa.

4 Al final del periodo sobre el que se informa, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12. No obstante, los importes por impuestos diferidos que figuren en el estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, se determinarán de la siguiente manera:

(a) la entidad volverá a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha.

(b) las partidas por impuestos diferidos medidas de nuevo de conformidad con el apartado (a) anterior se reexpresarán por la variación en la unidad de medida, desde la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, hasta el final del periodo sobre el que se informa.

---

1 La identificación de hiperinflación se base en la valoración de la entidad de los criterios del párrafo 3 de la NIC 29.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La entidad aplicará el procedimiento que figura en los apartados (a) y (b) anteriores en la reexpresión de las partidas por impuestos diferidos en el estado de situación financiera de apertura de cualquier período

comparativo presentado en los estados financieros reexpresados para el período sobre el que se informa, al que le sea de aplicación la NIC 29.

5 Después de que una entidad haya reexpresado sus estados financieros, todas las cifras comparativas que figuren en esos estados para períodos posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se reexpresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores, únicamente a los estados financieros reexpresados en el período anterior.

Fecha de vigencia

8 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de marzo de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación para un período que comenzase antes del 1 de marzo de 2006, revelará ese hecho.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 10
Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Antecedentes

1 Se requiere que una entidad evalúe el deterioro de valor de la plusvalía al final de cada periodo de presentación y, si fuera preciso, reconozca una pérdida por deterioro de valor en esa fecha, de acuerdo con la NIC 36. Sin embargo, al final de un periodo posterior sobre el que se informa las condiciones pueden haber cambiado de tal manera que la pérdida por deterioro del valor podría haberse reducido o evitado si dicha evaluación se hubiese realizado únicamente en esa fecha. Esta Interpretación proporciona guías sobre si tales pérdidas por deterioro del valor deben revertirse en algún momento.

2 Esta Interpretación aborda la interacción entre los requerimientos de la NIC 34 y el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía conforme a la NIC 36, así como el efecto de dicha interacción en los estados financieros intermedios y anuales posteriores.

Problema

3 El párrafo 28 de la NIC 34 requiere que una entidad aplique en sus estados financieros intermedios las mismas políticas contables que en sus estados financieros anuales. También señala que "la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio."

4 El párrafo 124 de la NIC 36 señala que "Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores."

5 a 6 [Eliminados]

7 Esta Interpretación trata la siguiente cuestión:

> ¿Debería una entidad revertir las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía reconocidas en un período intermedio si no se hubiera reconocido una pérdida o ésta hubiera sido por una cantidad inferior cuando una evaluación del deterioro del valor se hubiese hecho únicamente al final de un periodo posterior sobre el que se informa?

Acuerdo

8 Una entidad no debe revertir una pérdida por deterioro del valor de la plusvalía reconocida en un periodo intermedio anterior.

9 Una entidad no deberá extender este acuerdo, por analogía, a otros ámbitos de conflicto potencial entre la NIC 34 y otras normas.

Fecha de vigencia y transición

10 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de noviembre de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de noviembre de 2006, revelará este hecho. Una entidad aplicará esta

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación a la plusvalía de forma prospectiva a partir de la fecha en que haya aplicado por primera vez la NIC 36; a las inversiones en instrumentos de patrimonio o en activos financieros contabilizados al costo, de forma prospectiva a partir de la fecha en que haya aplicado por primera vez los criterios de medición de la NIC 39.

11 a 13 [Eliminado]

14 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 1, 2, 7 y 8, y eliminó los párrafos 5, 6, 11 y (13.) Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 12
Acuerdos de Concesión de Servicios

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*[1]
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*[2]

Antecedentes

1 En muchos países, las infraestructuras de servicio público—como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones— han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector público, y financiadas mediante asignaciones del presupuesto público.

2 En algunos países, los gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractuales para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un acuerdo que esté dentro del alcance de esta Interpretación involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad), y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Éste se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo "construir-operar-transferir", o bien de "rehabilitar-operar-transferir", o bien como un acuerdo de concesión de un "servicio público a un operador privado".

3 Una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son:

---

1 Las referencias al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación..

2 El título de la SIC-29, anteriormente *Información a Revelar—Acuerdos de Concesión de Servicios* fue modificado por la CINIIF 12.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, incluyendo a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.

(b) el operador es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados, y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.

(c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio.

(d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

Alcance

4 Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.

5 Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:

(a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y

(b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

6 La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Los párrafos GA1 a GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.

7 Esta Interpretación se aplica tanto a:

(a) las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; y

(b) las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.

8 Esta Interpretación no especifica la forma de contabilizar las infraestructuras que hubiera reconocido y mantuviera como propiedades, planta y equipo el operador antes del comienzo del acuerdo de servicio. A tales infraestructuras se aplican los requerimientos de baja en cuentas de las NIIF (establecidos en la NIC 16).

9 Esta Interpretación no aborda la contabilización a llevar a cabo por las entidades concedentes.

Problemas

10 Esta Interpretación establece principios generales de reconocimiento y medición de las obligaciones y derechos relacionados en los acuerdos de concesión de servicios. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre los acuerdos de concesión de servicios están en la SIC-29. Los problemas abordados en esta Interpretación son:

(a) tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura;

(b) reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo;

(c) servicios de construcción o mejora;

(d) servicios de operación;

(e) costos por préstamos;

(f) tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles; y

(g) elementos proporcionados al operador por la concedente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura

11 Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

12 Según los términos de los acuerdos que constituyen el alcance de la Interpretación, el operador actúa como suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un servicio público, y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico.

13 El operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con la NIIF 15. La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23 a 26 siguientes.

Servicios de construcción o de mejora

14 El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Contraprestación dada por la concedente al operador

15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable de acuerdo con la NIIF 15. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:

(a) un activo financiero, o

(b) un activo intangible.

16 El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por estatutos. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de (a) importes especificados o determinables o (b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.

17 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.

18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15.

19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. La naturaleza de la contraprestación determina la contabilización posterior tal como se describe en los párrafos 23 a 26. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo del contrato durante el periodo de construcción o mejora, de acuerdo con la NIIF 15.

Servicios de operación

20 El operador debe contabilizar los servicios de operación de acuerdo con la NIIF 15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio

21 El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

Costos por préstamos incurridos por el operador

22 De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el periodo en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta Norma.

Activo financiero

23 La NIC 32 y las NIIF 7 y 9 se aplican al activo financiero reconocido según los párrafos 16 y 18.

24 El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9:

(a) costo amortizado; o

(b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o

(c) valor razonable con cambios en resultados.

25 Cuando el importe debido por la concedente se contabiliza al costo amortizado, la NIIF 9 requiere que el interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconozca en el resultado del periodo.

Activo intangible

26 La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Elementos proporcionados al operador por la concedente

27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. En su lugar se contabilizarán como parte del precio de la transacción como se define en la NIIF 15.

Fecha de vigencia

28 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2008, revelará ese hecho.

28A a 28C [Eliminados]

28D La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "referencias" y los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

28E La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 23 a 25 y eliminó los párrafos 28A a 28C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

28F La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos GA8 y el Apéndice B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Transición

29 Conforme al párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizan de acuerdo con la NIC 8, es decir, retroactivamente.

30 Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta Interpretación al comienzo del período más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, éste deberá:

(a) reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del periodo más antiguo presentado;

(b) utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y

(c) comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del periodo corriente.

Apéndice A
Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Interpretación.

Alcance (párrafo 5)

GA1 El párrafo 5 de esta Interpretación especifica que la infraestructura está dentro del alcance de la Interpretación cuando concurren las siguientes condiciones:

(a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y

(b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

GA2 El control o regulación a que se refiere la condición (a) podría ejercerse mediante contrato o de otra manera (por ejemplo, a través de un regulador), e incluye los casos en que la concedente compra toda la producción, así como aquéllos en los que la producción es comprada total o parcialmente por otros usuarios. Al aplicar esta condición, la concedente y cualesquiera partes relacionadas con ella deberán considerarse de forma conjunta. Si la concedente es una entidad del sector público, a los efectos de esta Interpretación deberá considerarse al sector público en su conjunto, junto con cualquier otro regulador que actúe en interés público, como vinculado con la concedente.

GA3 Para el propósito de la condición (a), no es necesario que la concedente tenga el control completo del precio: es suficiente que éste sea regulado por la concedente, contrato o regulador, por ejemplo, a través de un mecanismo que lo limite. No obstante, la condición deberá aplicarse a la esencia del acuerdo. Deberán ignorarse las características no sustantivas, tales como un límite que se aplicará sólo en circunstancias remotas. Por el contrario, si por ejemplo un contrato pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier ganancia en exceso se devuelve a la concedente, el retorno del operador está limitado y se cumple el elemento de precio de la prueba de control.

GA4 Para los propósitos de la condición (b), el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura, y debe conceder a la concedente un derecho de uso continuado a lo largo del periodo del acuerdo. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.

GA5 El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene el grado de control descrito en el párrafo 5(a), así como cualquier participación residual en la infraestructura, el operador sólo está gestionando la infraestructura en nombre de la concedente —aun cuando, en muchos casos, pueda tener amplia discreción gerencial.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

GA6 Las condiciones (a) y (b), de forma conjunta, identifican cuándo la infraestructura, incluyendo cualquier sustitución requerida (véase el párrafo 21), está controlada por la concedente durante la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que sustituir un elemento de infraestructura durante el periodo del acuerdo (sea la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura deberá considerarse en su conjunto. Por tanto, la condición (b) se cumple para la totalidad de la infraestructura, incluyendo la parte que es sustituida, siempre que la concedente controle cualquier participación residual significativa en la sustitución final de esa parte.

GA7 A veces, la utilización de la infraestructura está en parte regulada de la manera descrita en el párrafo 5(a) y en parte no regulada. Sin embargo, estos acuerdos toman varias formas:

(a) Cualquier infraestructura que se pueda separar físicamente, que sea susceptible de ser operada de forma independiente, y que cumpla la definición de unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36, deberá analizarse de forma separada cuando se utiliza enteramente para fines no regulados. Esto podría aplicarse, por ejemplo, a un ala privada de un hospital, cuando la concedente utiliza el resto del hospital para tratar pacientes públicos.

(b) Cuando las actividades puramente complementarias (como una tienda en un hospital) no están reguladas, la comprobación del control deberá aplicarse como si esos servicios no existiesen, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el párrafo 5, la existencia de actividades complementarias no limita el control de la concedente sobre la infraestructura.

GA8 El operador puede tener un derecho a utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7(a) o las instalaciones utilizadas para proporcionar los servicios complementarios no regulados descritos en el párrafo GA7(b). En otros casos, puede existir, en sustancia, un arrendamiento de la concedente al operador; en cuyo caso deberá contabilizarse de acuerdo con la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 14
NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

1 El párrafo 64 de la NIC 19 limita la medición de un activo de beneficios definidos neto al menor del superávit en el plan de beneficios definidos y del techo del activo. El párrafo 8 de la NIC 19 define el techo del activo como "el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo". Han surgido preguntas sobre cuándo deben considerarse disponibles los reembolsos o reducciones en aportaciones futuras, en particular cuando existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.

2 En muchos países existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, con el fin de mejorar la seguridad de las promesas de beneficios post-empleo hechas a los miembros de un plan de beneficios a los empleados. Estos requisitos estipulan normalmente un importe o nivel mínimo de aportaciones que deben efectuarse al plan durante un periodo determinado. Por lo tanto, un requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación puede limitar la capacidad de una entidad para reducir aportaciones futuras.

3 Además, el límite de la medición de un activo por beneficios definidos puede ocasionar que la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sea onerosa. Normalmente, un requerimiento de efectuar aportaciones a un plan no afectaría a la medición del activo o del pasivo por beneficios definidos. Esto ocurre porque las aportaciones, una vez pagadas, pasarán a ser activos del plan, de modo que el pasivo neto adicional es cero. Sin embargo, la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación puede ocasionar un pasivo si la entidad no va a disponer de las aportaciones requeridas una vez que hayan sido pagadas.

3A En noviembre de 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad modificó la CINIIF 14 para eliminar una consecuencia no pretendida que surge del tratamiento de los pagos anticipados de aportaciones futuras en algunas circunstancias cuando existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

Alcance

4 Esta interpretación se aplica a todos los beneficios definidos post-empleo y a otros beneficios definidos a los empleados a largo plazo.

5 A efectos de esta Interpretación, se consideran requerimientos de mantener un nivel mínimo de financiación cualesquiera exigencias de financiar un plan de beneficios definidos post-empleo u otro plan de beneficios definidos a largo plazo.

Problemas

6 Los problemas abordados en esta Interpretación son:

(a) Cuándo deben considerarse como disponibles los reembolsos o reducciones en las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de techo del activo del párrafo 8 de la NIC 19.

(b) Cómo puede una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación afectar a la disponibilidad de reducciones en las aportaciones futuras.

(c) Cuándo puede ocasionar un pasivo el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

7 Una entidad determinará la disponibilidad de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras de acuerdo con los términos y condiciones del plan y con los requerimientos legales en la jurisdicción del mismo.

8 Un beneficio económico en forma de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras está disponible si la entidad puede realizarlo en algún momento durante la vida del plan o cuando se liquiden los pasivos de éste. En particular, podría estar disponible aun cuando no fuera realizable inmediatamente al final del periodo sobre el que se informa.

9 El beneficio económico disponible no depende de la manera en que la entidad pretenda utilizar el superávit. Una entidad determinará el beneficio económico máximo que está disponible a partir de los reembolsos, de las reducciones en aportaciones futuras o de una combinación de ambos. Una entidad no reconocerá beneficios económicos a partir de una combinación de reembolsos y de reducciones en aportaciones futuras que esté basada en hipótesis que sean mutuamente excluyentes.

10 De acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de provocar ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto puede incluir revelaciones acerca de cualquier restricción sobre la realización presente del superávit o sobre el criterio utilizado para determinar el importe del beneficio económico que vaya a surgir.

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

El derecho a un reembolso

11 Para una entidad, un reembolso estará disponible sólo si ella tiene un derecho incondicional sobre el mismo:

(a) durante la vida del plan, sin suponer que los pasivos del plan deban liquidarse para obtener el reembolso (por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad puede tener el derecho a un reembolso durante la vida del plan, independientemente del hecho de que los pasivos de éste se hayan liquidado); o

(b) en caso de la liquidación gradual de los pasivos del plan a lo largo del tiempo hasta que todos los miembros hayan abandonado el plan; o

(c) en caso de liquidación total de los pasivos del plan en un solo acto (es decir, como una liquidación del plan).

Un derecho incondicional a un reembolso puede existir cualquiera que sea el nivel de financiación de un plan al final del periodo sobre el que se informa.

12 Si el derecho de la entidad al reembolso de un superávit depende de que ocurran o no uno o más hechos futuros inciertos que no están totalmente bajo su control, la entidad no tendrá un derecho incondicional y no reconocerá un activo.

Medición del beneficio económico

13 Una entidad medirá el beneficio económico que vaya a surgir en forma de un reembolso como el importe del superávit al final del periodo sobre el que se informa (que será el valor razonable de los activos del plan menos el valor actual de la obligación por beneficios definidos) que la entidad tiene derecho a recibir en forma de reembolso, menos cualquier costo asociado. Por ejemplo, si un reembolso estuviera sujeto a un impuesto distinto del impuesto sobre las ganancias, una entidad medirá el importe del reembolso neto de impuestos.

14 Al medir el importe de un reembolso disponible cuando el plan se liquide [párrafo 11. (c)], una entidad incluirá el costo que para el plan tengan la liquidación de sus pasivos del plan y la realización del reembolso. Por ejemplo, una entidad deducirá los honorarios profesionales si éstos son pagados por el plan y no por la entidad, y los costos de cualquier prima de seguros que pueda exigirse para garantizar el pago del pasivo en la liquidación.

15 Si el importe de un reembolso se determina como el importe total o como una proporción del superávit y no como un importe fijo, una entidad no realizará ajustes derivados del valor del dinero en el tiempo, aunque el reembolso se realice únicamente en una fecha futura.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

16 Cuando no existe obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para aportaciones relacionadas con un servicio futuro, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras es el costo del servicio futuro para la entidad para cada periodo durante la más corta entre la vida esperada del plan y la de la entidad. El costo del servicio futuro para la entidad excluye los importes que correrán a cargo de los empleados.

17 Una entidad determinará el costo de los servicios futuros utilizando suposiciones congruentes con las empleadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación que exista al final del periodo sobre el que se informa como establece la NIC 19. Por lo tanto, una entidad supondrá que no habrá cambios en los beneficios a proporcionar por un plan en el futuro hasta que el plan se modifique y supondrá una plantilla de trabajadores estable en el futuro, a menos que la entidad reduzca el número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la suposición sobre la plantilla de trabajadores futura incluirá la citada reducción.

El efecto de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sobre el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras

18 Una entidad discriminará cualquier requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, en una fecha determinada, entre las aportaciones que se exijan para cubrir (a) cualquier déficit por servicios pasados sobre la base de la financiación mínima y (b) el servicio futuro.

19 Las aportaciones para cubrir cualquier déficit de financiación mínima atribuible a servicios ya recibidos no afectan a las aportaciones futuras por servicios futuros. Éstas pueden ocasionar un pasivo de acuerdo con los párrafos 23 a 26.

20 Si existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para las aportaciones relacionadas con servicios futuros, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras será la suma de:

(a) cualquier importe que reduzca las aportaciones derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para servicios futuros porque la entidad realizó pagos anticipados (es decir, pagó el importe antes de requerírsele que lo hiciera); y

(b) el costo del servicio futuro estimado en cada periodo de acuerdo con los párrafos 16 y 17, menos las aportaciones estimadas derivadas de la obligación de mantener el nivel mínimo de financiación que serían requeridas para el servicio futuro en esos periodos si no hubiera habido pagos anticipados conforme se describe en (a).

21 Una entidad estimará las aportaciones futuras derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro teniendo en cuenta el efecto de cualquier superávit existente determinado utilizando la base de mantener un nivel de mínimo financiación pero excluyendo el pago anticipado descrito en el párrafo 20(a). Una entidad utilizará hipótesis congruentes con la base del nivel mínimo de financiación y, para cualesquiera otros factores no especificados sobre esa base, hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación existente al final del periodo sobre el que se informa, como establece la NIC 19. La estimación incluirá cualquier cambio esperado como resultado del pago por parte de la entidad de las aportaciones mínimas cuando se deban realizar. Sin embargo, la estimación no incluirá el efecto de los cambios esperados en los términos y condiciones de la base del mantenimiento de un nivel mínimo de financiación que no estén prácticamente a punto de aprobarse o acordados contractualmente al final del periodo sobre el que se informa.

22 Cuando una entidad determine el importe descrito en el párrafo 20(b), si la aportación futura derivada de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro excede el costo del servicio futuro de la NIC 19 en cualquier periodo dado, ese exceso reducirá el importe del beneficio económico disponible como una reducción de aportaciones futuras. Sin embargo, el importe descrito en el párrafo 20(b) nunca puede ser menor que cero.

Cuándo puede dar lugar a un pasivo la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación

23 Cuando una entidad tenga una obligación de pagar aportaciones a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación, para cubrir un déficit existente, con respecto a servicios ya recibidos, calculado sobre la base de la mencionada financiación mínima, ella determinará si, tras pagar las aportaciones al plan, éstas estarán disponibles en forma de reembolso o reducción en aportaciones futuras.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

24 En la medida en que dichas aportaciones a pagar no vayan a estar disponibles después de haber efectuado los pagos al plan, la entidad reconocerá un pasivo cuando surja la obligación. El pasivo reducirá el activo por beneficios definidos neto o incrementará el pasivo por beneficios definidos neto, de forma que no se esperen ganancias o pérdidas como resultado de aplicar el párrafo 64 de la NIC 19 cuando se paguen las aportaciones.

25 a 26 [Eliminados]

Fecha de vigencia

27 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada.

27A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

27B *Pagos anticipados por una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación* añadió el párrafo 3A y modificó los párrafos 16 a 18 y 20 a 22. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

27C La NIC 19 (modificada en 2011), modificó los párrafos 1, 6, 17 y 24 y eliminó los párrafos 25 y 26. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en 2011).

Transición

28 Una entidad aplicará esta Interpretación desde el comienzo del primer periodo que se presente dentro de los primeros estados financieros a los que se aplique esta Interpretación. Una entidad reconocerá cualquier ajuste inicial que surja de la aplicación de esta Interpretación en las ganancias acumuladas al comienzo de dicho periodo.

29 Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 3A, 16 a 18 y 20 a 22 desde el comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad aplica esta Interpretación. Si la entidad hubiera aplicado anteriormente esta Interpretación antes de aplicar las modificaciones, reconocerá el ajuste procedente de la aplicación de las modificaciones en las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 16
Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Antecedentes

1 Muchas entidades que informan tienen inversiones en negocios en el extranjero (como se definen en el párrafo 8 de la NIC 21. Esos negocios en el extranjero pueden ser subsidiarias, asociadas, negocios conjuntos o sucursales. La NIC 21 requiere que una entidad determine la moneda funcional de cada uno de sus negocios en el extranjero como la moneda primaria del entorno económico de ese negocio. Cuando se conviertan los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación, la entidad reconocerá las diferencias de cambio en otro resultado integral, hasta la disposición del negocio en el extranjero.

2 La contabilidad de coberturas del riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero sólo se aplicará cuando los activos netos de ese negocio en el extranjero estén incluidos en los estados financieros.[1] La partida cubierta con respecto al riesgo de tasa de cambio que surge de la inversión neta en un negocio en el extranjero puede ser un importe de activos netos igual, o menor, al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero.

3 La NIIF 9 requiere la designación de una partida cubierta y de un instrumento de cobertura elegibles en una relación de contabilidad de coberturas. Si existe una relación de cobertura designada, en el caso de una cobertura de una inversión neta, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determine como cobertura eficaz de la inversión neta se reconocerá en otro resultado integral, y se incluirá con las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los resultados y la situación financiera del negocio en el extranjero.

4 Una entidad con varios negocios en el extranjero puede estar expuesta a una serie de riesgos de tasa de cambio. Esta Interpretación contiene guías para la identificación de los riesgos de tasa de cambio que cumplen los requisitos para considerarse como riesgo cubierto en la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

5 La NIIF 9 permite que una entidad designe un instrumento financiero derivado o no derivado (o una combinación de instrumentos financieros derivados y no derivados) como instrumentos de cobertura del riesgo de la tasa de cambio de la moneda extranjera. Esta Interpretación proporciona guías sobre cuándo, dentro de un grupo, pueden mantenerse instrumentos de cobertura que sean cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, para que cumplan los requisitos de la contabilidad de coberturas.

6 Cuando la controladora dispone de un negocio en el extranjero, la NIC 21 y la NIIF 9 requieren que los importes acumulados reconocidos en otro resultado integral que estén relacionados tanto con las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los resultados y de la situación financiera del negocio en el extranjero, como con las ganancias o pérdidas procedentes del instrumento de cobertura que se determina como cobertura eficaz de la inversión neta, se reclasifiquen del patrimonio a resultados, como un ajuste de reclasificación. Esta Interpretación proporciona guías sobre cómo una entidad determinará los importes a reclasificar del patrimonio a resultados, tanto del instrumento de cobertura como de la partida cubierta.

Alcance

7 Esta Interpretación se aplicará a una entidad que cubra el riesgo de tasa de cambio que surja de su inversión neta en negocios en el extranjero y desee cumplir los requisitos para utilizar la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NIIF 9. Por simplificación, esta Interpretación se refiere a dicha entidad como a una entidad

---

1 Éste será el caso de estados financieros consolidados, estados financieros en los que las inversiones tales como asociadas o negocios conjuntos se contabilizan utilizando el método de la participación, y estados financieros que incluyen una sucursal o una operación conjunta, tal y como se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.

controladora, y a los estados financieros en los que se incluyen los activos netos de los negocios en el extranjero como a estados financieros consolidados. Todas las referencias a una entidad controladora se aplican igualmente a una entidad que tiene una inversión neta en un negocio en el extranjero que es un negocio conjunto, una asociada o una sucursal.

8 Esta Interpretación únicamente se aplicará a las coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero; no se aplicará por analogía a otros tipos de contabilidad de coberturas.

Problemas

9 Las inversiones en negocios en el extranjero pueden ser mantenidas directamente por una entidad controladora, o indirectamente a través de su subsidiaria o subsidiarias. Los problemas abordados en esta Interpretación son:

(a) *la naturaleza del riesgo cubierto y el importe de la partida cubierta para la cual puede designarse una relación de cobertura:*

(i) ya sea si la entidad controladora puede designar como riesgo cubierto sólo las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre las monedas funcionales de la entidad controladora y sus negocios en el extranjero, o si también puede designar como riesgo cubierto las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre la moneda de presentación de los estados financieros consolidados de la entidad controladora y la moneda funcional del negocio en el extranjero;

(ii) si la entidad controladora mantuviese el negocio en el extranjero indirectamente, ya sea si el riesgo cubierto puede incluir sólo las diferencias de cambio que surjan de las diferencias entre las monedas funcionales del negocio en el extranjero y de su entidad controladora inmediata, o si el riesgo cubierto también puede incluir cualquier diferencia de cambio entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la de cualquier entidad controladora intermedia o última (es decir, si el hecho de que la inversión neta en el negocio en el extranjero se mantenga a través de una controladora intermedia afecta al riesgo económico de la controladora última).

(b) *qué entidad dentro del grupo puede mantener el instrumento de cobertura:*

(i) ya sea si una relación que cumple las condiciones de la contabilidad de coberturas se puede establecer únicamente cuando la entidad que cubre su inversión neta es una de las partes que intervienen en el instrumento de cobertura, o si cualquier entidad del grupo, independientemente de su moneda funcional, puede mantener el instrumento de cobertura;

(ii) ya sea si la naturaleza del instrumento de cobertura (derivado o no derivado) o el método de consolidación afecta a la evaluación de la eficacia de la cobertura.

(c) *qué importes deben reclasificarse desde el patrimonio a resultados como ajustes de reclasificación cuando se disponga del negocio en el extranjero:*

(i) cuando se disponga de un negocio en el extranjero que estaba cubierto, qué importes de la reserva de conversión de moneda extranjera de la entidad controladora, con respecto al instrumento de cobertura, y con respecto a dicho negocio en el extranjero, se reclasificarán del patrimonio a resultados, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora;

(ii) si el método de consolidación afecta a la determinación de los importes a reclasificar del patrimonio a resultados.

Acuerdo

Naturaleza del riesgo cubierto e importe de la partida cubierta para la cual puede designarse una relación de cobertura

10 La contabilidad de coberturas puede aplicarse sólo a las diferencias de cambio que surgen entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de la entidad controladora.

11 En una cobertura del riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero, la partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o menor al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero que figura en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. El importe en libros de los activos netos de un negocio en el extranjero que pueda designarse como partida

cubierta en los estados financieros consolidados de una controladora dependerá de si una controladora de nivel inferior del negocio en el extranjero ha aplicado la contabilidad de coberturas para todos o parte de los activos netos de ese negocio en el extranjero, y dicha contabilidad se ha mantenido en los estados financieros consolidados de la controladora.

12 Se puede designar como riesgo cubierto la exposición a la tasa de cambio que surge entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de cualquier entidad controladora de dicho negocio en el extranjero (ya sea inmediata, intermedia o controladora última). El hecho de que la inversión neta se mantenga a través de una controladora intermedia no afecta a la naturaleza del riesgo económico que surge de la exposición a la tasa de cambio de la entidad controladora última.

13 Una exposición al riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero puede cumplir los requisitos para la contabilidad de coberturas solamente una vez en los estados financieros consolidados. Por ello, si los mismos activos netos de un negocio en el extranjero están cubiertos por más de una entidad controladora dentro del grupo, respecto al mismo riesgo (por ejemplo, por una entidad controladora directa y por una indirecta), sólo una de esas relaciones de cobertura cumplirá los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados de la controladora última. Una relación de cobertura designada por una entidad controladora en sus estados financieros consolidados no es necesario que sea mantenida por otra entidad controladora de nivel superior. Sin embargo, si no fuera mantenida por la entidad controladora de nivel superior, la contabilidad de coberturas aplicada por la de inferior nivel deberá revertirse antes de que la controladora de nivel superior registre la contabilidad de coberturas.

Dónde puede mantenerse el instrumento de cobertura

14 Un instrumento financiero derivado o un instrumento financiero no derivado (o una combinación de instrumentos derivados y no derivados) puede designarse como instrumento de cobertura en una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. Los instrumentos de cobertura pueden ser mantenidos por cualquier entidad o entidades dentro del grupo, mientras se cumplan los requerimientos sobre designación, documentación y eficacia del párrafo 6.4.1 de la NIIF 9 que hacen referencia a la cobertura de una inversión neta. En concreto, la estrategia de cobertura del grupo debe documentarse claramente, debido a que existe la posibilidad de distintas designaciones en niveles diferentes del grupo.

15 A efectos de evaluar la eficacia, el cambio en el valor del instrumento de cobertura con respecto al riesgo de tasa de cambio se calculará por referencia a la moneda funcional de la entidad controladora contra cuya moneda funcional se mide el riesgo cubierto, de acuerdo con la documentación de la contabilidad de coberturas. Dependiendo de dónde se mantenga el instrumento de cobertura, en ausencia de contabilidad de coberturas el cambio total en el valor se podría reconocer en resultados, en otro resultado integral, o en ambos. Sin embargo, la evaluación de la eficacia no se verá afectada por el reconocimiento del cambio en el valor del instrumento de cobertura en resultados o en otro resultado integral. Como parte de la aplicación de la contabilidad de coberturas, la parte total del cambio que se considere eficaz se incluirá en otro resultado integral. La evaluación de la eficacia no se verá afectada porque el instrumento de cobertura sea o no un instrumento derivado, ni por el método de consolidación aplicado.

Disposición de un negocio en el extranjero cubierto

16 Cuando se disponga de un negocio en el extranjero que estaba cubierto, el importe reclasificado al resultado del periodo de la reserva de conversión de moneda extranjera, como un ajuste de reclasificación, en los estados financieros consolidados de la controladora correspondiente al instrumento de cobertura, será el importe que se requiere identificar según el párrafo 6.5.14 de la NIIF 9. Ese importe es la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que se determinó que era una cobertura eficaz.

17 El importe reclasificado a resultados de la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora con respecto a la inversión neta en el negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48 de la NIC 21, será el importe incluido en dicha reserva de conversión de moneda extranjera, correspondiente a ese negocio en el extranjero. En los estados financieros consolidados de la controladora última, la suma del importe neto reconocido en la reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a todos los negocios en el extranjero no se verá afectada por el método de consolidación. Sin embargo, si la controladora última utilizase el método de consolidación directo o por etapas[2] el importe incluido en su reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a un negocio en el extranjero concreto

2 El método directo es el método de consolidación en el que los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten directamente a la moneda funcional de la controladora última. El método por etapas es el método de consolidación por el cual los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten, en primer lugar, a la moneda funcional de la controladora o controladoras intermedias, y seguidamente se convierten a la moneda funcional de la controladora última (o a la moneda de presentación si fuese diferente).

podría verse afectado. El uso del método de consolidación por etapas podría dar lugar a la reclasificación a resultados de un importe diferente al utilizado para determinar la eficacia de la cobertura. Esta diferencia puede eliminarse mediante la determinación del importe relacionado con ese negocio en el extranjero que habría surgido si se hubiese utilizado el método directo de consolidación. La NIC 21 no requiere la realización de este ajuste. No obstante, ésta sería una política contable que habría de aplicarse de forma congruente para todas las inversiones netas.

Fecha de vigencia

18 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de octubre de 2008. Una entidad aplicará la modificación al párrafo 14 realizada por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite la aplicación anticipada de ambas. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de octubre de 2008, o la modificación al párrafo 14 antes del 1 de julio de 2009, revelará ese hecho.

18A [Eliminado]

18B La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 5 a 7, 14, 16, GA1 y GA8 y eliminó el párrafo 18A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Transición

19 La NIC 8 especifica cómo una entidad aplicará un cambio en una política contable que resulte de la aplicación inicial de una Interpretación. No se exige que una entidad cumpla con estos requerimientos cuando aplique esta Interpretación por primera vez. Si una entidad hubiese designado un instrumento de cobertura como una cobertura de una inversión neta, pero la cobertura no cumpliese los requisitos de la contabilidad de coberturas de esta Interpretación, la entidad aplicará la NIC 39 para suspender esa contabilidad de coberturas de forma prospectiva.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

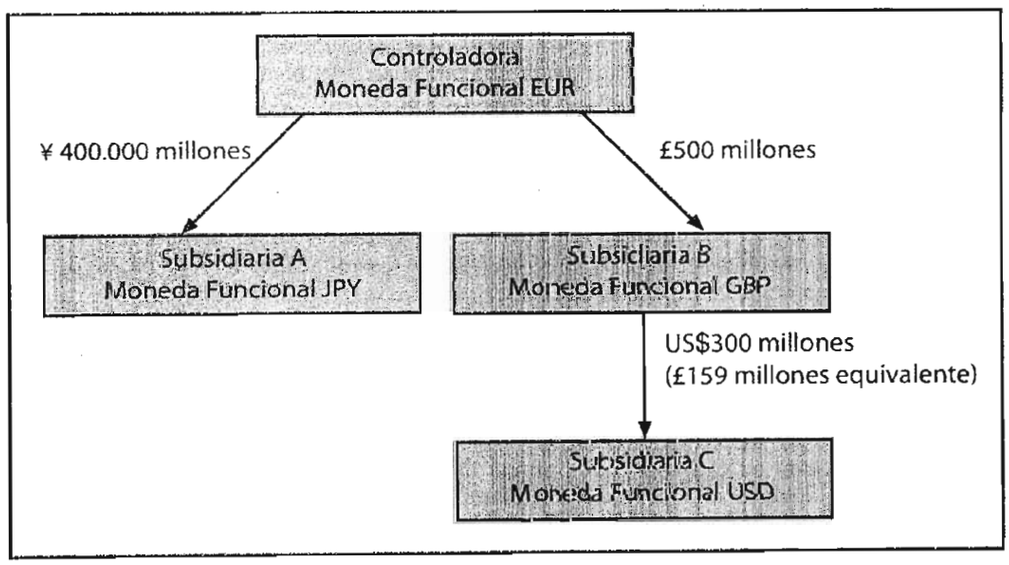
Apéndice
Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

GA1 Este apéndice ilustra la aplicación de la Interpretación utilizando la estructura corporativa ilustrada más adelante. En todos los casos debería comprobarse la eficacia de las relaciones de cobertura descritas de acuerdo con la NIIF 9, aunque esta evaluación no se trata en este apéndice. La controladora, que es la entidad controladora última, presenta sus estados financieros consolidados en euros (EUR), su moneda funcional. Cada una de las subsidiarias está participada por el total. La inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la controladora en la subsidiaria B [moneda funcional: libras esterlinas (GBP)] incluye el equivalente a 159 millones de libras esterlinas de la inversión neta de 300 millones de dólares USA de la subsidiaria B en la subsidiaria C [moneda funcional: dólares USA (USD)]. En otras palabras, los activos netos de la subsidiaria B distintos de su inversión en la subsidiaria C son 341 millones de libras esterlinas.

Naturaleza del riesgo cubierto para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos 10 a 13)

GA2 La controladora puede cubrir sus inversiones netas en cada una de las subsidiarias A, B y C para el riesgo de tasa de cambio entre sus respectivas monedas funcionales [yen japonés (JPY), libras esterlinas y dólares USA] y el euro. Además, la controladora puede cubrir el riesgo de tasa de cambio USD/GBP entre las monedas funcionales de la subsidiaria B y la subsidiaria C. En sus estados financieros consolidados, la subsidiaria B puede cubrir su inversión neta en la subsidiaria C respecto al riesgo de tasa de cambio entre sus monedas funcionales dólares USA y libras esterlinas. En los siguientes ejemplos, el riesgo designado es el riesgo de tasa de cambio al contado, debido a que los instrumentos de cobertura no son derivados. Si los instrumentos de cobertura fuesen contratos a plazo, la controladora podría designar el riesgo de tasa de cambio a plazo.



El importe de la partida cubierta para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos 10 a 13)

GA3 La controladora desea cubrir el riesgo de tasa de cambio de su inversión neta en la subsidiaria C. Supongamos que la subsidiaria A ha recibido un préstamo externo de 300 millones de dólares USA. Los activos netos de la subsidiaria A al comienzo del ejercicio sobre el que se informa son 400.000 millones de yenes japoneses, incluyendo el importe del préstamo externo de 300 millones de dólares USA.

GA4 La partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o inferior al importe en libros de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C en sus estados financieros consolidados (300 millones de dólares USA). En sus estados financieros consolidados, la controladora puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

EUR/USD asociado con su inversión neta de 300 millones de dólares USA en los activos netos de la subsidiaria C. En este caso, tanto la diferencia de cambio EUR/USD del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como la diferencia de cambio EUR/USD de la inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C se incluirán en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora tras la aplicación de la contabilidad de coberturas.

GA5 En ausencia de contabilidad de coberturas, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A se reconocería en los estados financieros consolidados de la controladora de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado USD/JPY, convertida a euros, en resultados, y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, en otro resultado integral.

En lugar de realizar la designación del párrafo GA4, la controladora, en sus estados financieros consolidados, podría designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A, como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD entre la subsidiaria C y la subsidiaria B. En este caso, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A se reconocería, entonces, en los estados financieros de la controladora de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado GBP/USD, en la reserva de conversión de moneda extranjera que corresponda a la subsidiaria C,
- la variación de la tasa de cambio al contado USD/JPY, convertida a euros, en resultados, y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, en otro resultado integral.

GA6 La controladora no puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como una cobertura de ambos riesgos, es decir, del riesgo de tasa de cambio al contado EUR/USD y del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD, en sus estados financieros consolidados. Un único instrumento de cobertura puede cubrir el mismo riesgo designado sólo una vez. La subsidiaria B no puede aplicar la contabilidad de coberturas en sus estados financieros consolidados porque el instrumento de cobertura se mantiene fuera del grupo que comprende a la subsidiaria B y a la subsidiaria C.

¿Qué entidad dentro del grupo puede mantener el instrumento de cobertura (párrafos 14 y 15)?

GA7 Como se señaló en el párrafo GA5, la variación total en el valor con respecto al riesgo de tasa de cambio del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A debería registrarse en los estados financieros consolidados de la controladora, en ausencia de contabilidad de coberturas, en resultados (riesgo al contado USD/JPY) y en otro resultado integral (riesgo al contado EUR/JPY). Ambos importes se incluirán a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura designada en el párrafo GA4, porque tanto el cambio en el valor del instrumento de cobertura como en el de la partida cubierta se calculan por referencia a la moneda funcional euro de la controladora, contra la moneda funcional dólar USA de la subsidiaria C, de acuerdo con la documentación de la relación de cobertura. El método de consolidación (es decir, el método directo o el método por etapas) no afectará a la evaluación de la eficacia de la cobertura.

Importes reclasificados a resultados en el momento de la disposición del negocio en el extranjero (párrafos 16 y 17)

GA8 Cuando se disponga de la subsidiaria C, los importes reclasificados a resultados en los estados financieros consolidados de la controladora que procedan de la reserva de conversión de moneda extranjera (RCME) serán:

(a) con respecto al préstamo externo de 300 millones de dólares USA de la subsidiaria A, el importe que la NIIF 9 requiere que sea identificado; es decir, el cambio total en el valor con respecto al riesgo de la tasa de cambio de la moneda extranjera que se reconoció en otro resultado integral por ser la parte eficaz de la cobertura; y

(b) con respecto a la inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C, el importe determinado por el método de consolidación de la entidad. Si la controladora utilizase el método directo, su RCME correspondiente a la subsidiaria C se calculará directamente por la tasa de cambio EUR/USD. Si la controladora utilizase el método por etapas, su RCME correspondiente a la subsidiaria C se determinará por la RCME reconocida por la subsidiaria B que refleje la tasa de cambio GBP/USD, convertida a la moneda funcional de la controladora utilizando la tasa de cambio EUR/GBP. La aplicación por la controladora del método de consolidación por etapas en ejercicios anteriores no requiere, ni impide, al determinar el importe de la RCME a reclasificar cuando se disponga de la

subsidiaria C, que éste sea el importe que se habría reconocido si hubiera utilizado siempre el método directo, dependiendo de la política contable aplicada.

Cobertura de más de un negocio en el extranjero (párrafos 11, 13 y 15)

GA9 Los siguientes ejemplos muestran que, en los estados financieros consolidados de la controladora, el riesgo que puede ser cubierto es siempre el riesgo entre su moneda funcional (euro) y las monedas funcionales de las subsidiarias B y C. Con independencia de cómo se designen las coberturas, los importes máximos que pueden ser coberturas eficaces a incluir en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando ambos negocios en el extranjero estén cubiertos, son: 300 millones de dólares USA para el riesgo EUR/USD y 341 millones de libras esterlinas para el riesgo EUR/GBP. Otros cambios en el valor resultado de las variaciones en las tasas de cambio se incluirán en el resultado consolidado de la controladora. Asimismo, la controladora podría designar 300 millones de dólares USA sólo para variaciones en la tasa de cambio al contado USD/GBP, o 500 millones de libras esterlinas únicamente para variaciones en la tasa de cambio al contado GBP/EUR.

La controladora mantiene instrumentos de cobertura en dólares USA y libras esterlinas

GA10 La controladora puede desear cubrir el riesgo de tasa de cambio con relación a su inversión neta en la subsidiaria B, así como con relación a la subsidiaria C. Supongamos que la controladora mantiene instrumentos de cobertura adecuados denominados en dólares USA y en libras esterlinas que podría designar para cubrir sus inversiones netas en la subsidiaria B y en la subsidiaria C. Las designaciones que puede hacer la controladora en sus estados financieros consolidados incluyen, pero no se limitan a las siguientes:

(a) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA designado como cobertura de los 300 millones de dólares USA de inversión neta en la subsidiaria C, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/USD) entre la controladora y la subsidiaria C, y hasta 341 millones de libras esterlinas de instrumento de cobertura designado como cobertura de los 341 millones de libras esterlinas de inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la controladora y la subsidiaria B.

(b) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA designado como cobertura de los 300 millones de dólares USA de inversión neta en la subsidiaria C, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la subsidiaria B y la subsidiaria C, y hasta 500 millones de libras esterlinas de instrumento de cobertura designado como cobertura de los 500 millones de libras esterlinas de inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la controladora y la subsidiaria B.

GA11 El riesgo EUR/USD procedente de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C es un riesgo diferente del procedente del riesgo EUR/GBP de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria B. Sin embargo, en el caso descrito en el párrafo GA10(a), por la designación del instrumento de cobertura en dólares USA que mantiene, la controladora ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la subsidiaria C. Si la controladora también hubiese designado un instrumento en libras esterlinas que mantiene como cobertura de su inversión neta de 500 millones de libras esterlinas en la subsidiaria B, 159 millones de libras esterlinas de dicha inversión neta, que representan el equivalente en libras esterlinas de su inversión neta en dólares USA en la subsidiaria C, estaría cubierto dos veces por el riesgo GBP/EUR en los estados financieros consolidados de la controladora.

GA12 En el caso descrito en el párrafo GA10(b), si la controladora designase como riesgo cubierto la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la subsidiaria B y la subsidiaria C, sólo la parte GBP/USD del cambio en el valor de su instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA se incluirá en la reserva de conversión de moneda extranjera de la controladora, correspondiente a la subsidiaria C. La diferencia (equivalente al cambio GBP/EUR sobre los 159 millones de libras esterlinas) se incluirá en los resultados consolidados de la controladora de la forma indicada en el párrafo GA5. Puesto que la designación del riesgo USD/GBP entre las subsidiarias B y C no incluye el riesgo GBP/EUR, la controladora también podrá designar hasta 500 millones de libras esterlinas de su inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/EUR) entre la controladora y la subsidiaria B.

La subsidiaria B mantiene el instrumento de cobertura en dólares USA

GA13 Supongamos que la subsidiaria B mantiene una deuda externa de 300 millones de dólares USA que transfirió a la controladora mediante un préstamo intragrupo denominado en libras esterlinas. Puesto que sus activos y pasivos se incrementan en 159 millones de libras esterlinas, los activos netos de la subsidiaria B no cambian. La subsidiaria B podría designar la deuda externa como cobertura del riesgo GBP/USD de su inversión neta en la subsidiaria C en sus estados financieros consolidados. La controladora podría mantener la designación de la

subsidiaria B de dicho instrumento de cobertura como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C por el riesgo GBP/USD (véase el párrafo 13), y la controladora podría designar el instrumento de cobertura en libras esterlinas que mantiene como cobertura de su inversión neta total de 500 millones de libras esterlinas en la subsidiaria B. La primera cobertura, designada por la subsidiaria B, debería evaluarse por referencia a la moneda funcional de la subsidiaria B (libras esterlinas) y la segunda cobertura, designada por la controladora, debería evaluarse por referencia a la moneda funcional de la controladora (euros). En este caso, sólo el riesgo GBP/USD que procede de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C ha sido cubierto en los estados financieros consolidados de la controladora mediante el instrumento de cobertura en dólares USA, pero no el riesgo total EUR/USD. Por lo tanto, el riesgo total EUR/GBP, procedente de la inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la controladora en la subsidiaria B, podría cubrirse en los estados financieros consolidados de la controladora.

GA14 No obstante, la contabilidad del préstamo a pagar de 159 millones de libras esterlinas de la controladora a la subsidiaria B también debe considerarse. Si el préstamo a pagar por la controladora no se considerase parte de su inversión neta en la subsidiaria B porque no satisface las condiciones del párrafo 15 de la NIC 21, la diferencia de tasa de cambio GBP/EUR que surge de la conversión debería incluirse en el resultado consolidado de la controladora. Si el préstamo a pagar de 159 millones de libras esterlinas a la subsidiaria B se considerase parte de la inversión neta de la controladora, dicha inversión neta sería sólo de 341 millones de libras esterlinas, y el importe que la controladora podría designar como partida cubierta para el riesgo GBP/EUR debería reducirse, por consiguiente, de 500 millones de libras esterlinas a 341 millones.

GA15 Si la controladora revirtiese la relación de cobertura designada por la subsidiaria B, la controladora podría designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA mantenido por la subsidiaria B como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C para el riesgo EUR/USD, y designar el instrumento de cobertura en libras esterlinas que mantiene como cobertura, pero únicamente hasta los 341 millones de libras esterlinas de la inversión neta en la subsidiaria B. En este caso, la eficacia de ambas coberturas se valorará por referencia a la moneda funcional de la controladora (euros). Por consiguiente, tanto el cambio USD/GBP en el valor del préstamo externo que mantiene la subsidiaria B, como el cambio GBP/EUR en el valor del préstamo a pagar por la controladora a la subsidiaria B (equivalente en total a USD/EUR) deberían incluirse en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora. Puesto que la controladora ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la subsidiaria C, podría cubrir solo hasta 341 millones de libras esterlinas del riesgo EUR/GBP de su inversión neta en la subsidiaria B.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 17
Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008)
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

Antecedentes

1 En algunas ocasiones, una entidad distribuye activos distintos al efectivo como dividendos a sus propietarios[1] cuando actúan como tales. En esas situaciones, la entidad puede también dar a sus propietarios la posibilidad de elegir entre: recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo. La CINIIF ha recibido peticiones para establecer guías sobre cómo debe una entidad contabilizar dichas distribuciones.

2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guías sobre cómo una entidad debe medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas como dividendos). La NIC 1 requiere que una entidad presente información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas a los estados financieros.

Alcance

3 Esta Interpretación se aplicará a las siguientes categorías de distribuciones de activos no recíprocas realizadas por una entidad a sus propietarios cuando actúan como tales:

(a) distribuciones de activos distintos al efectivo (por ejemplo, partidas de propiedades, planta y equipo, negocios como se definen en la NIIF 3, participaciones en el patrimonio de otra entidad o grupos de activos para su disposición como se definen en la NIIF 5); y

(b) distribuciones que dan a los propietarios la posibilidad de elegir entre recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo.

4 Esta Interpretación se aplicará sólo a las distribuciones en las que todos los propietarios de la misma clase de instrumentos de patrimonio se tratan de igual manera.

5 Esta Interpretación no será de aplicación a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén, en última instancia, controlados por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.

6 De acuerdo con el párrafo 5, esta Interpretación no se aplicará cuando el activo distinto al efectivo esté controlado en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución. El párrafo B2 de la NIIF 3 señala que "Se considerará que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, mediante acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades." Por ello, para que una distribución quede fuera del alcance de esta Interpretación porque las mismas partes controlan el activo antes y después de la distribución, el grupo de accionistas individuales que reciba la distribución ha de tener, como resultado de acuerdos contractuales, ese poder colectivo último sobre la entidad que realiza la distribución.

7 De acuerdo con el párrafo 5, esta Interpretación no será de aplicación cuando una entidad distribuya una parte de su participación en la propiedad de una subsidiaria, pero siga conservando el control sobre ésta. La entidad

---

1 El párrafo 7 de la NIC 1 define a los propietarios como tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio.

que realice una distribución que dé lugar a que dicha entidad reconozca una participación no controladora en su subsidiaria contabilizará la distribución de acuerdo con la NIIF 10.

8 Esta Interpretación aborda únicamente la contabilidad de la entidad que realiza una distribución de un activo distinto al efectivo. No determina la contabilidad de los accionistas que reciben esta distribución.

Problemas

9 Cuando una entidad declare una distribución y tenga la obligación de distribuir los activos implicados entre sus propietarios, debe reconocer un pasivo por el dividendo a pagar. Por consiguiente, esta Interpretación trata los siguientes problemas:

(a) ¿Cuándo debería reconocer la entidad el dividendo a pagar?

(b) ¿Cómo debería medir una entidad el dividendo a pagar?

(c) Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, ¿cómo debería contabilizar cualquier diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar?

Acuerdo

Cuándo reconocer un dividendo a pagar

10 El pasivo por el pago de un dividendo se reconocerá cuando el dividendo esté debidamente autorizado y no quede a discreción de la entidad, que será la fecha:

(a) en que la declaración del dividendo, realizada, por ejemplo, por la dirección o el consejo de administración, se apruebe por la autoridad correspondiente, por ejemplo los accionistas, si la jurisdicción requiere esa aprobación, o

(b) en que se declare el dividendo, por ejemplo por la dirección o el consejo de administración, si la jurisdicción no requiere otra aprobación adicional.

Medición de un dividendo a pagar

11 La entidad medirá el pasivo, por distribución de un dividendo en activos distintos al efectivo a sus propietarios, por el valor razonable de los activos a distribuir.

12 Si la entidad permitiese a sus propietarios elegir entre recibir un activo distinto al efectivo o una alternativa en efectivo, la entidad estimará el dividendo a pagar teniendo en cuenta el valor razonable de cada alternativa y la probabilidad asociada de que los propietarios seleccionen cada una de las alternativas.

13 Al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar, reconociendo cualquier variación en dicho importe a pagar en el patrimonio como un ajuste al importe de la distribución.

Contabilización de cualquier diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar, cuando una entidad liquide el dividendo a pagar

14 Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar.

Presentación e información a revelar

15 La entidad presentará la diferencia descrita en el párrafo 14 como una partida separada en el resultado del periodo.

16 La entidad revelará la siguiente información, si procede:

(a) el importe en libros del dividendo a pagar al principio y al final del periodo; y

(b) el incremento o disminución en el importe en libros reconocido en el periodo de acuerdo con el párrafo 13 como consecuencia de un cambio en el valor razonable de los activos a distribuir.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

17 Si, después del cierre de un periodo sobre el que se informa, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, una entidad declarase un dividendo a distribuir mediante un activo distinto al efectivo, revelará:

(a) la naturaleza del activo a distribuir;

(b) el importe en libros del activo a distribuir a la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa; y

(c) el valor razonable del activo a distribuir, al final del periodo sobre el que se informa, si fuese diferente a su importe en libros, así como la información sobre el método utilizado para medir ese valor razonable requerido por los párrafos 93(b), (d), (g) y (i) y 99 de la NIIF 13.

Fecha de vigencia

18 Una entidad aplicará esta Interpretación, de forma prospectiva, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. No se permite la aplicación retroactiva. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de julio de 2009, revelará ese hecho y también aplicará la NIIF 3 (revisada en 2008), la NIC 27 (modificada en mayo de 2008) y la NIIF 5 (modificada por esta Interpretación).

19 La NIIF 10, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 10.

20 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 17. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 19
Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*[1]
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Antecedentes

1 Un deudor y un acreedor pueden renegociar las condiciones de un pasivo financiero con el resultado de que el deudor cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. Estas transacciones se denominan en algunas ocasiones como "permutas de deuda por patrimonio". El CINIIF ha recibido peticiones de guías sobre la contabilidad de estas transacciones.

Alcance

2 Esta Interpretación trata de la contabilidad por una entidad cuando las condiciones de un pasivo financiero se renegocian y dan lugar a que la entidad que emite los instrumentos de patrimonio para un acreedor de ésta cancele total o parcialmente el pasivo financiero. No se trata la contabilidad por el acreedor.

3 Una entidad no aplicará esta Interpretación a transacciones en situaciones en las que:

(a) El acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en su condición directa o indirecta de tal.

(b) El acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta.

(c) La cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de participaciones en el patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero.

Problemas

4 Esta Interpretación trata los siguientes problemas:

(a) ¿Son los instrumentos de patrimonio de una entidad emitidos para cancelar total o parcialmente un pasivo financiero "contraprestación pagada" de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9?

(b) ¿Cómo debería medir inicialmente una entidad los instrumentos de patrimonio emitidos para cancelar este pasivo financiero?

(c) ¿Cómo debería contabilizar una entidad las diferencias entre el importe en libros del pasivo financiero cancelado y el importe de la medición inicial de los instrumentos de patrimonio emitidos?

---

1 La referencia es al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación..

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

5 La emisión de instrumentos de patrimonio de una entidad para un acreedor para cancelar total o parcialmente un pasivo financiero es contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9. Una entidad dará de baja un pasivo financiero (o una parte del mismo) de su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se haya extinguido de acuerdo con el párrafo 3.3.1 de la NIIF 9.

6 Cuando se reconocen inicialmente los instrumentos de patrimonio emitidos para un acreedor con el fin de cancelar total o parcialmente un pasivo financiero, una entidad los medirá al valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos, a menos que el valor razonable no pueda medirse con fiabilidad.

7 Si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse con fiabilidad, entonces los instrumentos de patrimonio deberán medirse para reflejar el valor razonable del pasivo financiero cancelado. Al medir el valor razonable de un pasivo financiero cancelado que incluye una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo, un depósito a la vista), no se aplicará el párrafo 47 de la NIIF 13.

8 Si solo se cancela parte del pasivo financiero, la entidad evaluará si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones del pasivo que permanece pendiente. Si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones de la parte del pasivo que permanece, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo cancelado y la parte del pasivo que permanece pendiente. Para realizar la distribución, la entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes relativos a la transacción.

9 La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) cancelado, y la contraprestación pagada, deberá reconocerse en el resultado del periodo, de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9. Los instrumentos de patrimonio emitidos deben reconocerse inicialmente y medirse en la fecha en que se cancela el pasivo financiero (o parte de ese pasivo).

10 Cuando se cancele solo parte del pasivo financiero, la contraprestación debe distribuirse de acuerdo con el párrafo 8. La contraprestación asignada al pasivo que permanece formará parte de la evaluación si las condiciones de ese pasivo han sido sustancialmente modificadas. Si el pasivo que permanece ha sido sustancialmente modificado, la entidad contabilizará la modificación como la cancelación del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo conforme requiere el párrafo 3.3.2 de la NIIF 9.

11 Una entidad revelará la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 9 y 10 en una partida separada del resultado o en las notas.

Fecha de vigencia y transición

12 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de julio de 2010, revelará ese hecho.

13 Una entidad aplicará un cambio en una política contable de acuerdo con la NIC 8 a partir del comienzo del primer periodo comparativo.

14 [Eliminado]

15 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.

16 [Eliminado]

17 La NIIF 9, modificada en julio de 2014, modificó los párrafos 4, 5, 7, 9 y 10, y eliminó los párrafos 14 y 16. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 20
Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*[1]
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 2 *Inventarios*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 38 *Activos Intangibles*

Antecedentes

1 En las operaciones de minería a cielo abierto, las entidades pueden verse forzadas a extraer materiales de escombro de la mina ("sobrecarga") para acceder a los yacimientos del mineral. Esta actividad de extracción del escombro se conoce como "desmonte".

2 Durante la fase de desarrollo de la mina (antes de que la producción comience), los costos de desmonte se capitalizan habitualmente como parte del costo depreciable de construir, desarrollar y estructurar la mina. Esos costos capitalizados se deprecian o amortizan sobre una base sistemática, habitualmente mediante la utilización del método de las unidades de producción, una vez que comienza la producción.

3 Una entidad minera puede continuar extrayendo sobrecarga e incurrir en costos de desmonte durante la fase de producción de la mina.

4 El material extraído al desescombrar en la fase de producción no será necesariamente 100 por cien escombros; a menudo contendrá una combinación de mineral y escombro. La proporción de mineral con respecto al escombro puede fluctuar de un bajo grado no rentable a un alto grado rentable. La extracción del material con baja proporción de mineral con respecto al escombro puede producir algún material utilizable, que puede usarse para producir inventario. Esta extracción puede también proporcionar acceso a niveles más profundos de material que contengan una proporción mayor de mineral con respecto al escombro. Puede haber, por ello, dos beneficios acumulándose (devengándose) en la entidad procedentes de la actividad de desmonte: el mineral utilizable que puede usarse para producir inventario y la mejora del acceso a cantidades adicionales de material que se explotarán en periodos futuros.

5 Esta Interpretación considera cuándo y cómo contabilizar por separado estos dos beneficios que surgen de la actividad de desmonte, así como la forma de medir dichos beneficios en el momento inicial y posteriormente.

Alcance

6 Esta Interpretación se aplica a los costos de extracción del escombro en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina ("costos de producción del desmonte").

Problemas

7 Esta Interpretación trata los siguientes problemas:

(a) reconocimiento de los costos de producción del desmonte como un activo;

(b) medición inicial del activo de la actividad de desmonte; y

(c) medición posterior del activo de la actividad de desmonte.

[1] La referencia es al Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

Reconocimiento de los costos de producción del desmonte como un activo

8 En la medida en que el beneficio de la actividad de desmonte se realiza en forma de inventario producido, la entidad contabilizará los costos de esa actividad de desmonte de acuerdo con los principios de la NIC 2 *Inventarios*. En la medida en que el beneficio es un acceso mejorado al yacimiento, la entidad reconocerá estos costos como un activo no corriente, si se cumplen los criterios del párrafo 9. Esta interpretación se refiere al activo no corriente como "activo de la actividad de desmonte".

9 Una entidad reconocerá un activo de la actividad de desmonte si, y solo si, se satisfacen todos los elementos siguientes:

(a) es probable que la entidad obtendrá el beneficio económico futuro (acceso mejorado al yacimiento) asociado con la actividad de desmonte;

(b) la entidad puede identificar el componente del yacimiento cuyo acceso se ha mejorado; y

(c) los costos relacionados con la actividad de desmonte asociados con ese componente pueden medirse con fiabilidad.

10 El activo de la actividad de desmonte se contabilizará como una ampliación o como una mejora, de un activo existente. En otras palabras, el activo de la actividad de desmonte se contabilizará como *parte* de un activo existente.

11 La clasificación del activo de la actividad de desmonte como un activo tangible o intangible es la misma que la del activo existente. En otras palabras, la naturaleza de este activo existente determinará si la entidad clasificará el activo de la actividad de desmonte como tangible o intangible.

Medición inicial de los activos de la actividad de desmonte

12 La entidad medirá inicialmente el activo de la actividad de desmonte al costo, siendo éste la acumulación de los costos directamente incurridos para realizar la actividad de desmonte que mejora el acceso al componente identificado del yacimiento, más una distribución de los costos indirectos atribuibles directamente a esa actividad. Algunas operaciones secundarias pueden tener lugar al mismo tiempo que la actividad de producción del desmonte, pero no son necesarias para que la actividad de producción del desmonte continúe como estaba prevista. Los costos asociados con estas operaciones secundarias no se incluirán en el costo del activo de la actividad desmonte.

13 Cuando los costos del activo de la actividad de desmonte y el inventario producido no sean identificables por separado, la entidad distribuirá los costos de producción del desmonte entre el inventario producido y el activo de la actividad de desmonte utilizando una base de reparto que se fundamente en una medida de producción relevante. Esta medida de producción se calculará para el componente identificado del yacimiento y se utilizará como una referencia para identificar la medida en que ha dado lugar la actividad adicional de crear un beneficio futuro. Ejemplos de estas medidas incluyen:

(a) el costo del inventario producido comparado con el costo esperado;

(b) el volumen de escombro extraído comparado con el volumen esperado, para un volumen dado de producción de mineral; y

(c) el contenido del mineral extraído comparado con el contenido de mineral que se esperaba extraer, para una cantidad dada de mineral producido.

Medición posterior de los activos de la actividad de desmonte

14 Después del reconocimiento inicial, el activo de la actividad de desmonte se llevará a su costo o a su importe revaluado menos la depreciación o amortización y las pérdidas por deterioro de valor, de la misma forma que el activo existente del que es parte.

15 El activo de la actividad de desmonte se depreciará o amortizará de forma sistemática, a lo largo de la vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que pasa a ser más accesible como resultado de la actividad de desmonte. Se aplicará el método de las unidades de producción a menos que otro método sea más apropiado.

16 La vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que se utiliza para depreciar o amortizar el activo de la actividad de desmonte diferirá de la vida útil esperada que se utiliza para depreciar o amortizar la

mina en sí misma y los activos relacionados con la vida de ésta. La excepción a esto son las circunstancias limitadas en las que la actividad de desmonte proporciona acceso mejorado a todo el yacimiento restante. Por ejemplo, esto puede ocurrir hacia el final de la vida útil de una mina cuando el componente identificado representa la parte final del yacimiento a extraer.

Apéndice A
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integral de la Interpretación y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Interpretación.

A1 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores revelará este hecho.

A2 Una entidad aplicará esta Interpretación a los costos de producción del desmonte incurridos a partir del comienzo del primer periodo presentado.

A3 Al comienzo del primer periodo presentado, cualquier saldo de activos reconocidos con anterioridad procedente de la actividad de desmonte realizada durante la fase de producción ("activo de desmonte predecesor") se reclasificará como una parte de un activo existente con el que se relaciona la actividad de desmonte, en la medida que en que permanezca un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse. Estos saldos se depreciarán o amortizarán a lo largo de la vida útil esperada restante del componente identificado del yacimiento con el que se relaciona cada saldo de activo de desmonte predecesor.

A4 Si no existe un componente identificable del yacimiento con el que se relaciona el activo de desmonte predecesor, se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 21
Gravámenes

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- CINIIF 6 *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos*

Antecedentes

1 Un gobierno puede imponer un gravamen a una entidad. El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió peticiones de guías sobre la contabilización de gravámenes en los estados financieros de la entidad que paga el gravamen. La cuestión está relacionada con cuándo reconocer un pasivo para pagar un gravamen que se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Alcance

2 Esta Interpretación aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen si ese pasivo está dentro de la NIC 37. También aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen cuyo importe y vencimiento son ciertos.

3 Esta interpretación no trata la contabilización de los costos que surgen del reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen. Las entidades deberían aplicar otras Normas para decidir si el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen da lugar a un activo o a un gasto.

4 A efectos de esta Interpretación, un gravamen es una salida de recursos que incorpora beneficios económicos que es impuesta por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación (es decir, leyes o regulaciones) distintas de:

(a) las salidas de recursos que quedan dentro del alcance de otras Normas (tales como impuestos a las ganancias que quedan dentro del alcance de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*); y

(b) multas u otras sanciones que se imponen por infracciones de la legislación.

"Gobierno" se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

5 Un pago realizado por una entidad para la adquisición de un activo, o la prestación de servicios según un acuerdo contractual con un gobierno, no cumple la definición de gravamen.

6 No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a pasivos que surgen de planes de derechos de emisión.

Problemas

7 Para clarificar la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen, esta Interpretación aborda las siguientes cuestiones:

(a) ¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen?

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) ¿Crea la obligación económica de continuar operando en un periodo futuro una obligación implícita de pagar un gravamen que se generará por operar en ese periodo futuro?

(c) ¿Implica la hipótesis de negocio en marcha que una entidad tiene una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro?

(d) ¿Surge el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen en un momento determinado o lo hace, en algunas circunstancias, progresivamente a lo largo del tiempo?

(e) ¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen que se produce si se alcanza un umbral mínimo?

(f) ¿Son los principios para reconocer un pasivo para pagar un gravamen en los estados financieros anuales los mismos que para hacerlo en la información financiera intermedia?

Acuerdo

8 El suceso que genera la obligación que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que produce el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación. Por ejemplo, si la actividad que da lugar al pago de un gravamen es la generación de un ingreso de actividades ordinarias en el periodo presente y el cálculo de ese gravamen se basa en el ingreso de actividades ordinarias que tuvo lugar en un periodo anterior, el suceso que da origen a la obligación de ese gravamen es la generación de ingresos en el periodo presente. La generación de ingresos de actividades ordinarias en el periodo anterior es necesaria, pero no suficiente, para crear una obligación presente.

9 Una entidad no tiene una obligación implícita de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro como consecuencia de que dicha entidad esté forzada económicamente a continuar operando en ese periodo futuro.

10 La preparación de los estados financieros según la hipótesis de negocio en marcha no implica que una entidad tenga una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro.

11 El pasivo para pagar un gravamen se reconoce de forma progresiva si ocurre el suceso que da origen a la obligación a lo largo de un periodo de tiempo (es decir, si la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación, tiene lugar a lo largo de un periodo de tiempo). Por ejemplo, si el suceso que da lugar a la obligación es la generación de un ingreso de actividades ordinarias a lo largo de un periodo de tiempo, el pasivo correspondiente se reconocerá a medida que la entidad produzca dicho ingreso.

12 Si una obligación de pagar un gravamen se genera cuando se alcanza un umbral mínimo, la contabilización del pasivo que surge de esa obligación será congruente con los principios establecidos en los párrafos 8 a 14 de esta Interpretación (en particular, los párrafos 8 y 11). Por ejemplo, si el suceso que da origen a la obligación es alcanzar un umbral de actividad mínima (tal como un importe mínimo de ingreso de actividades ordinarias o ventas generadas o productos fabricados), el pasivo correspondiente se reconocerá cuando se alcanza ese umbral de actividad mínima.

13 Una entidad aplicará los mismos principios de reconocimiento en la información financiera intermedia que aplica en los estados financieros anuales. En consecuencia, en la información financiera intermedia, un pasivo para pagar un gravamen:

(a) no se reconocerá si no existe una obligación presente de pagar el gravamen al final del periodo de información intermedia; y

(b) se reconocerá si existe una obligación presente de pagar el gravamen al final del periodo de información intermedia.

14 Una entidad reconocerá un activo si ha pagado por anticipado el gravamen, pero no tiene todavía una obligación presente de pagar ese gravamen.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integral de la Interpretación y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Interpretación.

A1 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores revelará este hecho.

A2 Los cambios en las políticas contables producidos por la aplicación de esta Interpretación se contabilizarán de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 22
Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*[1]
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Antecedentes

1 El párrafo 21 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que una entidad registre una transacción en moneda extranjera, en el momento del reconocimiento inicial, en su moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera (la tasa de cambio) en la fecha de la transacción. El párrafo 22 de la NIC 21 señala que la fecha de transacción es la correspondiente al primer momento en que la transacción cumple los criterios para su reconocimiento de acuerdo con las Normas NIIF (Normas).

2 Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación anticipada en moneda extranjera, generalmente reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario[2] antes del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado. El activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda) es el importe reconocido aplicando las Normas relevantes, lo que da lugar a la baja en cuentas del activo no monetario o pasivo no monetario que surge de la contraprestación anticipada.

3 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité de Interpretaciones) recibió inicialmente una consulta preguntando sobre la forma de determinar "la fecha de la transacción" aplicando los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 al reconocer los ingresos de actividades ordinarias. La pregunta abordaba específicamente las circunstancias en las que una entidad reconoce un pasivo no monetario que surge del cobro de una contraprestación anticipada, antes de que reconozca los ingresos de actividades ordinarias relacionadas. Al analizar esta cuestión, el Comité de Interpretaciones destacó que el cobro o pago de una contraprestación anticipada en moneda extranjera no está restringido a transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió aclarar la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado, cuando una entidad ha recibido o pagado una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

Alcance

4 Esta Interpretación se aplica a una transacción en moneda extranjera (o parte de ella) cuando una entidad reconoce un activo no financiero o pasivo no financiero que surge del pago o cobro de una contraprestación anticipada antes de que la entidad reconozca el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda).

5 Esta interpretación no se aplica cuando una entidad mide el activo, gasto o ingreso relacionado, en el momento del reconocimiento inicial:

(a) al valor razonable; o

(b) al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida en una fecha distinta de la del reconocimiento inicial del activo no monetario, o pasivo no monetario, que surge de la contraprestación anticipada (por ejemplo, la medición de la plusvalía aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

6 No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a:

(a) los impuestos a las ganancias; o

---

1 La referencia es al Marco Conceptual para la información Financiera emitido en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación

2 Por ejemplo, el párrafo 106 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* requiere que, si un cliente paga una contraprestación o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) los contratos de seguro (incluyendo también los contratos de reaseguro) que emita o a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.

Problema

7 Esta Interpretación aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), en la baja en cuentas de un activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera.

Acuerdo

8 Al aplicar los párrafos 21 y 22 de la NIC 21, la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), es la fecha en que una entidad reconoce inicialmente el activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada.

9 Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 22 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 22.

Fecha de vigencia

A1 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho.

Transición

A2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación:

(a) de forma retroactiva aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o

(b) de forma prospectiva para todos los activos, gastos e ingresos en el alcance de la Interpretación propuesta inicialmente reconocidos a partir del:

(i) comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez la Interpretación; o

(ii) comienzo de un periodo anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del periodo de presentación en el que una entidad aplica por primera vez la Interpretación.

A3 Una entidad que use el párrafo A2(b) aplicará la Interpretación, en el momento de la utilización inicial, a los activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos a partir del comienzo del periodo sobre el que se informa del párrafo A2(b)(i) o (ii) para los que la entidad ha reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios que surgen de contraprestaciones anticipadas antes de esa fecha.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación CINIIF 23
La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Antecedentes

1 La NIC 12 Impuestos a las Ganancias especifica los requerimientos para los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes. Una entidad utilizará los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de las leyes fiscales aplicables.

2 Puede no quedar clara la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. La aceptabilidad de un tratamiento impositivo concreto según la legislación fiscal puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro. Por consiguiente, una disputa o inspección de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de una entidad del activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes.

3 En esta Interpretación:

(a) "tratamiento impositivo" hace referencia a los tratamientos usados por una entidad o que prevé usar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias.

(b) "autoridad fiscal" hace referencia al organismo u organismos que deciden si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal. Esto puede incluir un tribunal de justicia.

(c) "un tratamiento impositivo incierto" es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. Por ejemplo, la decisión de una entidad de no presentar la declaración del impuesto a las ganancias en una jurisdicción fiscal, o no incluir un ingreso concreto en la ganancia fiscal, es un tratamiento impositivo incierto si su aceptabilidad es incierta según la legislación fiscal..

Alcance

4 Esta Interpretación aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. En esta circunstancia, una entidad reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando esta Interpretación.

Problemas

5 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, esta Interpretación aborda:

(a) si una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto;

(b) los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales;

(c) cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; y

(d) cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias..

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

Cuándo una entidad considera por separado el tratamiento impositivo incierto

6 Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre. Para determinar el enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre, una entidad puede considerar, por ejemplo, (a) cómo prepara su declaración del impuesto a las ganancias y sustenta los tratamientos impositivos; o (b) la forma en que espera que la autoridad fiscal haga su inspección y resuelva las cuestiones que pueden surgir de ésta.

7 Si, aplicando el párrafo 6, una entidad considera más de un tratamiento conjunto incierto de los impuestos, la entidad interpretará las referencias a un "tratamiento impositivo incierto" en esta Interpretación como que se refiere al grupo de tratamientos de los impuestos inciertos considerados conjuntamente.

Inspección por las autoridades fiscales

8 Al evaluar si y cómo un tratamiento impositivo incierto afecta la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, una entidad supondrá que una autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá conocimiento total de toda la información relacionada cuando lleve a cabo esas revisiones. [Referencia: párrafos FC11 a FC13, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales

9 Una entidad considerará si es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto.

10 Si una entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuestos a las ganancias.

11 Si una entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales. Una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, dependiendo de qué método la entidad espera que prediga mejor la resolución de la incertidumbre:

(a) El importe más probable—el único importe más probable en un rango de posibles resultados. El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor.

(b) El valor esperado—la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. El valor esperado puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor.

12 Si un tratamiento impositivo incierto afecta a los impuestos corrientes e impuestos diferidos (por ejemplo, si afecta la ganancia imponible usada para determinar el impuesto corriente y las bases fiscales usadas para determinar el impuesto diferido), una entidad realizará juicios y estimaciones congruentes sobre el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Cambios en hechos y circunstancias

13 Una entidad evaluará nuevamente un juicio o estimación requerido por esta Interpretación si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron el juicio o la estimación o como resultado de nueva información que afecte al juicio o estimación. Por ejemplo, un cambio en los hechos y circunstancias puede

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

cambiar las conclusiones de una entidad sobre la aceptabilidad de un tratamiento impositivo o la estimación de una entidad del efecto de la incertidumbre o ambos. Los párrafos A1 a A3 establecen las guías sobre cambios en los hechos y circunstancias.

14 Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable aplicando la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Una entidad aplicará la NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere ajuste o no requiere ajuste.

Apéndice A

Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Cambios en hechos y circunstancias

A1 Al aplicar el párrafo 13 de esta Interpretación, una entidad evaluará la relevancia y el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información en el contexto de las leyes fiscales aplicables. Por ejemplo, un suceso concreto puede dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación realizado por un tratamiento impositivo, pero no por otro, si esos tratamientos impositivos están sujetos a diferentes leyes fiscales.

A2 Ejemplos de cambios en hechos y circunstancias o de nueva información que, dependiendo de las circunstancias, puedan dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación requerido por esta Interpretación incluyen, pero no se limitan a los siguientes aspectos:

(a) Inspecciones o acciones por una autoridad fiscal. Por ejemplo:

(i) Acuerdos o discrepancias por parte de la autoridad fiscal con el tratamiento impositivo o con un tratamiento impositivo similar al usado por la entidad;

(ii) información con la que la autoridad fiscal está de acuerdo o discrepa sobre un tratamiento impositivo similar usado por otra entidad; e

(iii) información sobre el importe recibido o pagado para cancelar un tratamiento impositivo similar.

(b) Cambios en las reglas establecidas por una autoridad fiscal.

(c) La finalización del derecho de una autoridad fiscal a inspeccionar o volver a inspeccionar un tratamiento impositivo.

A3 La ausencia de acuerdo o discrepancia de una autoridad fiscal con un tratamiento impositivo, de forma aislada, es improbable que constituya un cambio en los hechos y circunstancias o nueva información que afecte los juicios y estimaciones requeridas por esta Interpretación.

Información a revelar

A4 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, una entidad determinará si revelar:

(a) los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros; e

(b) información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando los párrafos 125 a 129 de la NIC 1.

A5 Si una entidad concluye que es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, determinará si revelar el posible efecto de la incertidumbre como una contingencia relacionada con impuestos aplicando el párrafo 88 de la NIC 12.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B

Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Fecha de vigencia

B1 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho.

Transición

B2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación:

(a) retroactivamente aplicando la NIC 8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no reexpresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Interpretación como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Interpretación por primera vez.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-7
Introducción del Euro

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003)
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008)

Problema

1 Desde el 1 de enero de 1999, con el comienzo efectivo de la Unión Económica y Monetaria (UEM), el euro será una moneda autónoma, y las tasas de conversión entre el euro y las monedas de los países participantes quedarán irrevocablemente fijadas, es decir, que a partir de esa fecha quedará eliminado el riesgo de posteriores diferencias de cambio entre esas monedas.

2 El problema planteado es la aplicación de la NIC 21 al cambio de las monedas de los Estados Miembros de la Unión Europea participantes en el euro ("el cambio").

Acuerdo

3 Los requisitos de la NIC 21, relativos a la conversión de operaciones y de estados financieros de entidades en el extranjero, deben ser estrictamente aplicados en el caso del cambio al euro. El mismo razonamiento se aplicará tras la fijación irrevocable de las tasas de cambio del resto de los países que se vayan incorporando a la UEM en posteriores etapas.

4 Esto significa que, en particular:

(a) Los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, procedentes de transacciones, se continuarán convirtiendo a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre. Las diferencias de cambio resultantes se reconocerán inmediatamente como gastos o ingresos, salvo en el caso de las diferencias relacionadas con coberturas de riesgo de cambio de una transacción prevista, donde la entidad continuará aplicando su política contable anterior;

(b) las diferencias de conversión acumuladas, relacionadas con la conversión de estados financieros de negocios en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral, deberán acumularse en el patrimonio, y deberán reclasificarse del patrimonio al resultado solo por la disposición total o parcial de la inversión neta del negocio en el extranjero; y

(c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de pasivos exigibles, expresados en monedas de los países participantes, no deben ser incluidas en el importe en libros de los activos relacionados con ellos.

Fecha del acuerdo

Octubre de 1997

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 1 de junio de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 8.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La NIC 27 (modificada en 2008) modificó el párrafo 4(b). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-10
Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

Problema

1 En algunos países, las ayudas gubernamentales pueden estar dirigidas al apoyo genérico, o bien al sostenimiento a largo plazo, de las actividades de una cierta entidad, o bien de las entidades que pertenezcan a un sector o una región en particular. En estos casos, las condiciones necesarias para recibir tales ayudas pueden no estar relacionadas, de forma específica, con las actividades operativas llevadas a cabo por la entidad. Son ejemplos de tales tipos de ayudas las transferencias de recursos, por parte de organismos gubernamentales, hacia entidades que:

(a) operan en un sector industrial determinado;

(b) continúan en su actividad en sectores privatizados recientemente; o

(c) comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas.

2 El problema que se plantea es si tales ayudas gubernamentales son "subvenciones del gobierno", dentro del alcance de la NIC 20 y, por tanto, deben ser contabilizadas de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

Acuerdo

3 Las ayudas gubernamentales a las entidades cumplen la definición de subvenciones del gobierno, dada en la NIC 20, incluso si no existen, para recibir las mismas, condiciones específicamente relacionadas con las actividades de operación de la entidad, distintas de los requisitos de operar en cierta región o dentro de un determinado sector industrial. Estas ayudas no deberán, por tanto, ser acreditadas directamente a las participaciones de los accionistas.

Fecha del acuerdo

Enero de 1998

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 1 de agosto de 1998. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-25
Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Problema

1 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición; lo que supone, por ejemplo, que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasas fiscales diferentes en el futuro.

2 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio puede también incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tenga sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos, respectivamente, de la entidad.

3 El problema planteado es cómo debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

Acuerdo

4 Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del periodo, a menos que esas consecuencias se asocien a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente periodo, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio o en el importe reconocido en otro resultado integral. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente periodo (no incluidas en el resultado), deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado integral deberán reconocerse en otro resultado integral.

Fecha del acuerdo

Agosto de 1999

Fecha de vigencia

Este acuerdo tendrá vigencia a partir del 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-29
Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Problema

1 Una entidad (el operador) puede celebrar un acuerdo con otra entidad (concedente) para proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales. El concedente puede ser una entidad perteneciente al sector público o privado, incluyendo a los organismos gubernamentales. Ejemplos de acuerdos de concesión de servicios incluyen el tratamiento de aguas e instalaciones de suministro, autopistas, aparcamientos, túneles, puentes, aeropuertos y redes de telecomunicaciones. Ejemplos de acuerdos que no constituyen concesión de servicios incluyen una entidad que contrata externamente parte de sus servicios internos (por ejemplo, cafetería para empleados, mantenimiento de edificios, así como funciones de contabilidad y de tecnología de la información).

2 Un acuerdo de concesión de servicios implica, por lo general, la transferencia, del concedente de la concesión al operador, durante el periodo que dura ésta:

(a) del derecho a proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales, y

(b) en algunos casos, el derecho a usar ciertos activos especificados, bien sean tangibles, intangibles o financieros.

A cambio de lo anterior, el operador:

(c) se compromete a proporcionar los servicios de acuerdo con ciertos plazos y condiciones durante el periodo de concesión, y

(d) en su caso, se compromete a devolver, al término del periodo de concesión, los derechos que ha recibido a su comienzo o que ha adquirido durante el periodo de duración de la misma.

3 La característica común a todos los acuerdos de concesión de servicios es que el operador recibe un derecho y asume, simultáneamente, una obligación de proporcionar servicios públicos.

4 El problema es qué información debe ser revelada en las notas a los estados financieros del operador y del concedente.

5 Ciertos detalles y revelaciones asociados con algunos acuerdos de concesión de servicios han sido ya abordados por Normas Internacionales de Información Financiera existentes (por ejemplo, la NIC 16 se aplica a las adquisiciones de partidas de propiedades, planta y equipo, la NIIF 16 se aplica a los arrendamientos de activos y la NIC 38 se aplica a las adquisiciones de activos intangibles). Sin embargo, un acuerdo de concesión de servicios puede implicar la existencia de contratos pendientes de ejecución, que no han sido abordados por las Normas Internacionales de Información Financiera, a menos que los contratos sean onerosos, en cuyo caso es de aplicación la NIC 37. Por lo tanto, esta Interpretación aborda información a revelar adicional sobre los acuerdos de concesión de servicios.

Acuerdo

6 Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. Un operador y un concedente deberán revelar lo siguiente, en cada periodo:

(a) una descripción del acuerdo;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) los términos relevantes del acuerdo, que pueden afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el periodo de la concesión, fechas de revisión de precios y las bases sobre las que se revisan los precios o se renegocian las condiciones);

(c) la naturaleza y alcance (esto es, la cantidad, periodo de tiempo o importe, según lo que resulte adecuado) de:

(i) los derechos a usar determinados activos;

(ii) las obligaciones de proporcionar o los derechos de recibir el suministro de servicios;

(iii) las obligaciones de adquirir o construir elementos de las propiedades, planta y equipo;

(iv) las obligaciones de entregar o los derechos a recibir determinados activos al término del periodo de concesión;

(v) las opciones de renovación y terminación; y

(vi) otros derechos y obligaciones (por ejemplo, una inspección mayor);

(d) los cambios en el acuerdo que hayan ocurrido durante el periodo; y

(e) cómo el acuerdo de servicios ha sido clasificado.

6A Un operador revelará el importe de ingresos de actividades ordinarias y los resultados reconocidos en el periodo por los servicios de construcción intercambiados por un activo financiero o un activo intangible.

7 Las informaciones a revelar exigidas, de acuerdo con el párrafo 6 de esta Interpretación, deberán ser suministradas en forma individual para cada acuerdo de concesión de servicios, o bien de manera agregada para cada clase de acuerdos de concesión. Una clase es un grupo de acuerdos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobro de peajes, telecomunicaciones y servicios de tratamiento de aguas).

Fecha del acuerdo

Mayo de 2001

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 31 de diciembre de 2001.

Una entidad aplicará la modificación en los párrafos 6(e) y 6A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica la CINIIF 12 a un periodo anterior, esta modificación debe aplicarse para dicho periodo anterior.

La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-32
Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 2 *Inventarios* (revisada en 2003)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

Problema

1 Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y mantenimiento de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como la promoción y el anuncio de los productos y servicios de la entidad, el suministro de servicios electrónicos o la venta de productos y servicios. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la compañía y los detalles de clientes, así como para la búsqueda de información relevante.

2 Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:

(a) Planificación—incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias.

(b) Desarrollo de la aplicación y la infraestructura—incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de equipo de cómputo y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad.

(c) Desarrollo del diseño gráfico—incluye el diseño de la apariencia de las páginas web.

(d) Desarrollo del contenido—incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes, que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.

3 Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase operativa. Durante esta fase, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.

4 Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y operar un sitio web propiedad de una entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:

(a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38; y

(b) cuál es el tratamiento contable adecuado de tales desembolsos.

5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 88 de la NIC 1 y el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

6 La NIC 38 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso habitual del negocio (véase la NIC 2, y la NIIF 15) ni a los arrendamientos que caen dentro del alcance de la NIIF 16. Consecuentemente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad o que esté contabilizado de acuerdo con la NIIF 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Acuerdo

7 El sitio web, propiedad de una entidad, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38.

8 Un sitio web desarrollado debe ser reconocido como un activo intangible si, y sólo si, además de cumplirse los requisitos generales descritos en el párrafo 21 de la NIC 38 para el reconocimiento y medición inicial, la entidad es capaz de satisfacer las exigencias contenidas en el párrafo 57 de la NIC 38. En particular, una entidad ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables, de acuerdo con el párrafo 57(d) de la NIC 38, lo que sucederá, por ejemplo, si el sitio web es capaz de generar ingresos de actividades ordinarias, entre los que se incluyen los ingresos de actividades ordinarias directos procedentes de la generación de pedidos. La entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.

9 Todo desembolso interno, hecho para desarrollar y operar el sitio web propio de la entidad, debe ser contabilizado de acuerdo con la NIC 38. Deberá evaluarse tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, adiestramiento de los empleados y mantenimiento del sitio web), como la fase de desarrollo o posdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (en los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Interpretación se proporcionan guías adicionales). Por ejemplo:

(a) La fase de Planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 54 a 56 de la NIC 38. Los desembolsos incurridos en esta fase deberán ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos.

(b) La fase de Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación, la fase de Diseño Gráfico y la fase de Desarrollo del Contenido, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 57 a 64 de la NIC 38 en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los productos y servicios propios de la entidad. Los desembolsos incurridos en estas fases deben ser incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo 8 de esta Interpretación cuando el desembolso pueda ser asignado directamente, o distribuido utilizando criterios razonables y coherentes, a la actividad de preparación del sitio web para el uso al que va destinado. Por ejemplo, los desembolsos realizados para comprar o crear contenido (distinto de los contenidos que anuncian y promocionan los productos y servicios de la propia entidad) específicamente para el sitio web, o los desembolsos que permiten el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, el costo de adquirir una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el costo de desarrollo cuando se cumpla la anterior condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 71 de la NIC 38, los desembolsos relativos a una partida intangible, que inicialmente fue reconocida como un gasto en estados financieros previos, no deben ser reconocidos como parte del costo de ningún activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, cuando los costos del derecho de autor han sido completamente amortizados, y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web).

(c) Los desembolsos realizados en la fase de Desarrollo del Contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los productos y servicios de la propia entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 69(c) de la NIC 38. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales consistentes en tomar las fotografías digitales de los productos de una entidad y para.mejorar su exhibición, los desembolsos deben ser reconocidos como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiben en el sitio web.

(d) La fase de Operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web esté completo. Los desembolsos acometidos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que satisfagan los criterios del párrafo 18 de la NIC 38.

10 Con posterioridad al reconocimiento inicial, un sitio web que se ha reconocido como un activo intangible según el párrafo 8 de esta Interpretación debe ser medido mediante la aplicación de los requisitos contenidos en los párrafos 72 a 87 de la NIC 38. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser un intervalo corto de tiempo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fecha del acuerdo

Mayo de 2001

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 25 de marzo de 2002. Los efectos de la adopción de esta Interpretación deberán ser contabilizados según las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 38 que fue emitida en 1998. Por tanto, cuando un sitio web no satisfaga los criterios de reconocimiento como un activo intangible, pero haya sido reconocido previamente como un activo, la partida deberá ser dada de baja cuando esta Interpretación entre en vigor. Cuando exista un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento de un activo intangible, pero no haya sido reconocido previamente como un activo, tampoco procederá reconocer el activo intangible cuando esta Interpretación entre en vigor. Sin embargo, cuando exista la partida correspondiente a un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento como activo intangible, y se diera el caso de haber sido reconocido previamente como un activo y medido al costo, se considerará que el importe inicialmente reconocido ha sido determinado de forma adecuada.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 5 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Una entidad aplicará la modificación a la SIC-32 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicará costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la SIC-32 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

"Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) junto con su documentación complementaria se emiten por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB),30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411Correo electrónico: iasb@ifrs.org Web: www.ifrs.orgCopyright © 2011 IFRS Foundation El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa. Las NIIF (que incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones) son propiedad de la Fundación IFRS. El texto aprobado de las NIIF es el emitido por el IASB en idioma inglés. Se pueden obtener copias en el Departamento de Publicaciones de la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a: IFRS Foundation Publications Department; 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org Reservados todos los derechos. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpresa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera utilizando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS. La traducción al español de las Normas Internacionales de Información Financiera, Interpretaciones y del resto del material procedente del IASB, que se ha incluido en esta publicación, ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español se publica en Colombia, con el permiso de la Fundación IFRS por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y entes gubernamentales, en colaboración con el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS."

"La fundación IFRS ha renunciado al derecho de hacer valer sus derechos de autor sobre los estándares internacionales de información financiera en el territorio de Colombia en español solamente. La fundación IFRS se reserva todos los derechos fuera del territorio antes mencionado."

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 4 - 2019, DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Contenido

MANUAL DEL CÓDIGO DE ÉTICA PARA PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD ..5
ESTRUCTURA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ..97
PREFACIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS ..98
GLOSARIO DE TÉRMINOS ..101
TABLA DE EQUIVALENCIAS ..126
UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORIA ..130
NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1: CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS RELACIONADOS ..173
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200: OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ..197
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210: ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA ..217
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220: CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS ..233
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230: DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA ..246
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240: RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE ..255
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA): CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS ..288
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA): COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD ..302
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265: COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD ..323
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300: PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS ..331
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA): IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO ..341
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320: IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA ..384
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330: RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS ..391
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402: CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS 409
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450: EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORÍA ..426
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500: EVIDENCIA DE AUDITORÍA ..435
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501: EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS ..448
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505: CONFIRMACIONES EXTERNAS ..456
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510: ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA ..465
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520: PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS ..475
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530: MUESTREO DE AUDITORÍA ..481

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540: AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR 493
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550: PARTES VINCULADAS 527
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560: HECHOS POSTERIORES AL CIERRE 548
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA): EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO 558
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580: MANIFESTACIONES ESCRITAS 578
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600: CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES) 589
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013): UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS 625
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620: UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR 640
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA): FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS 654
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701: COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 695
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA): OPINION MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 713
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA): PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 734
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710: INFORMACIÓN COMPARATIVA—CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS 746
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA): RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN 760
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 800 (REVISADA): CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS 793
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA): CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO. 810
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 810 (REVISADA): ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS 832
NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA 1000: CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS 851
MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 904
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400 (Revisada): ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS 933
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2410: REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA REALIZADA POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD 999
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 (REVISADA): ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA 1024
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3400: (Anteriormente NIA 810) EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA 1086
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA) 3402: INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN LAS ORGANIZACIONES DE SERVICIOS 1093

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3410: ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO.....1126
NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3420: ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO.....1189
NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4400: (Anteriormente NIA 920) ENCARGOS PARA REALIZAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE INFORMACIÓN FINANCIERA.....1213
NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4410 (REVISADA): ENCARGOS DE COMPILACIÓN.....1219

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

MANUAL DEL CÓDIGO DE ÉTICA PARA PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD

CONTENIDO

PREFACIO

Parte A - APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO
100 Introducción y principios fundamentales
110 Integridad
120 Objetividad
130 Competencia y diligencia profesionales
140 Confidencialidad
150 Comportamiento profesional

PARTE B - PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN EJERCICIO
200 Introducción
210 Nombramiento profesional
220 Conflictos de intereses
230 Segundas opiniones
240 Honorarios y otros tipos de remuneración
250 Marketing de servicios profesionales
260 Regalos e invitaciones
270 Custodia de los activos de un cliente
280 Objetividad - Todos los servicios
290 Independencia - Encargos de auditoría y de revisión
291 Independencia - Otros encargos de aseguramiento
Interpretación 2005, 01

PARTE C - PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN LA EMPRESA
300 Introducción
310 Conflictos de intereses
320 Preparación y presentación de la información
330 Actuación con suficiente especialización
340 Intereses financieros
350 Incentivos

DEFINICIONES

TABLA DE EQUIVALENCIAS

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

PREFACIO

IESBA desarrolla y emite, bajo su propia autoridad, el Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (el Código) para su uso por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo.

Un organismo miembro de la IFAC o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en el presente Código. No obstante, si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben a un organismo miembro de la IFAC o a una firma el cumplimiento de determinadas partes de este Código, cumplirán todas las demás partes del mismo.

Algunas jurisdicciones pueden tener requerimientos y directrices que difieren de los que se contienen en este Código. En dichas jurisdicciones, es necesario que los profesionales de la contabilidad conozcan estas diferencias y cumplan los requerimientos y directrices más estrictos, salvo que lo prohíban las disposiciones legales y reglamentarias.

PARTE A - APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO

SECCIÓN 100

Introducción y principios fundamentales

100.1 Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de alguna parte del presente Código, cumplirá todas las demás partes del mismo.

100.2 El presente Código contiene tres partes. La Parte A establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad y proporciona un marco conceptual que éstos aplicarán con el fin de:

a) Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales,
b) Evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado, y
c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad utilizará su juicio profesional.

100.3 Las Partes B y C describen el modo en que se aplica el marco conceptual en determinadas situaciones. Ofrecen ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. También describen situaciones en las que no se dispone de salvaguardas para hacer frente a dichas amenazas y, en consecuencia, debe evitarse la circunstancia o la relación que origina las amenazas. La Parte B se aplica a los profesionales de la contabilidad en ejercicio. La Parte C se aplica a los profesionales de la contabilidad en la empresa. Es posible que los profesionales de la contabilidad en ejercicio encuentren que la parte C es relevante para sus circunstancias particulares.

100.4 La utilización del tiempo verbal futuro en el presente Código señala una obligación para el profesional de la contabilidad o para la firma de cumplir la disposición específica en la que se utiliza. El cumplimiento es obligatorio salvo si el presente Código autoriza una excepción.

Principios fundamentales

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

100.5 El profesional de la contabilidad cumplirá los siguientes principios fundamentales:

a) Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
b) Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
c) Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben un servicio profesional competente basado en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
d) Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
e) Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.
f) Cada uno de los principios fundamentales se analiza con más detalle en las Secciones 110 a 150.

El marco conceptual

100.6 Las circunstancias en las cuales los profesionales de la contabilidad desarrollan su actividad pueden originar amenazas específicas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Es imposible definir cada una de las situaciones que origina amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada. Además, la naturaleza de los encargos y de las asignaciones de trabajo puede diferir y, en consecuencia, pueden surgir amenazas diferentes, siendo necesaria la aplicación de salvaguardas diferentes. En consecuencia, en el presente Código se establece un marco conceptual que requiere que el profesional de la contabilidad identifique, evalúe y haga frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. El establecimiento de un marco conceptual facilita al profesional de la contabilidad el cumplimiento de los requerimientos de ética del presente Código y de su responsabilidad de actuar en el interés público. Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y puede disuadir al profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

100.7 Cuando el profesional de la contabilidad identifica amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y, sobre la base de una evaluación de las mismas, determina que no están en un nivel aceptable, determinará si se dispone de salvaguardas adecuadas que se puedan aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Para realizar dicha determinación, el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable de tal modo que no peligre el cumplimiento de los principios fundamentales.

100.8 El profesional de la contabilidad evaluará cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales cuando conozca, o podría esperarse razonablemente que conozca, circunstancias o relaciones que pueden comprometer el cumplimiento de los mismos.

100.9 El profesional de la contabilidad tendrá en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la significatividad de una amenaza. En la aplicación del marco conceptual, el profesional de la contabilidad puede encontrar situaciones en las que las amenazas no se pueden eliminar o reducir a un nivel aceptable, bien porque la amenaza es demasiado importante o bien porque no se dispone de salvaguardas adecuadas o porque éstas no se pueden aplicar. En tales situaciones, el profesional de la contabilidad rehusará prestar el servicio o la actividad profesional específicos de que se trate o lo discontinuará, o, cuando sea necesario, renunciará al encargo (en el caso de un profesional de la contabilidad en ejercicio) o a la entidad para la que trabaja (en el caso de un profesional de la contabilidad en la empresa).

100.10 Las secciones 290 y 291 contienen disposiciones que cumplirá el profesional de la contabilidad si detecta un incumplimiento de una disposición del Código relativa a la independencia. Si el profesional de la contabilidad detecta un incumplimiento de cualquier otra disposición de este Código, evaluará la significatividad del incumplimiento y su impacto en la

capacidad del profesional de la contabilidad de cumplir los principios fundamentales. El profesional de la contabilidad tomará las medidas que puedan estar disponibles, tan pronto como sea posible, para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento. El profesional de la contabilidad determinará si debe informar del incumplimiento, por ejemplo, a aquéllos que puedan haberse visto afectados por este, a un organismo miembro, al regulador competente o a la autoridad de supervisión.

100.11 Cuando el profesional de la contabilidad se encuentra con circunstancias inusuales en las que la aplicación de un requerimiento específico del Código puede tener un resultado desproporcionado o que vaya en contra del interés público, se recomienda que consulte a un organismo miembro de la IFAC o al regulador competente.

Amenazas y salvaguardas

100.12 Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete, el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales. Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

a) Amenaza de interés propio – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.
b) Amenaza de autorrevisión – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un servicio actuales.
c) Amenaza de abogacía – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.
d) Amenaza de familiaridad – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y
e) Amenaza de intimidación – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

Las Partes B y C del presente Código explican el modo en que se pueden originar esos tipos de amenazas para los profesionales de la contabilidad en ejercicio y para los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente. Es posible que los profesionales de la contabilidad en ejercicio encuentren que la parte C es relevante para sus circunstancias particulares.

100.13 Las salvaguardas son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Se pueden dividir en dos grandes categorías:

a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

100.14 Las salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales o reglamentarias incluyen:

- Requerimientos de formación teórica y práctica y de experiencia para el acceso a la profesión.
- Requerimientos de formación profesional continuada.
- Normativa relativa al gobierno corporativo.
- Normas profesionales.
- Seguimiento por un organismo profesional o por el regulador y procedimientos disciplinarios.
- Revisión externa, realizada por un tercero legalmente habilitado, de los informes, declaraciones, comunicaciones o de la información producida por un profesional de la contabilidad.

100.15 En las Partes B y C del presente Código se comentan las salvaguardas en el entorno de trabajo en el caso de los profesionales de la contabilidad en ejercicio y en el caso de los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

100.16 Determinadas salvaguardas pueden incrementar la probabilidad de identificar o de desalentar un comportamiento poco ético. Dichas salvaguardas, que pueden ser instituidas por los organismos profesionales, por las disposiciones legales y reglamentarias o por las entidades o empresas que dan empleo, incluyen:

- Sistemas de reclamaciones efectivos y bien publicitados, gestionados por las entidades o empresas que dan empleo, por los organismos profesionales o por el regulador, que permiten que los trabajadores, las empresas y el público en general puedan llamar la atención sobre un comportamiento no profesional o poco ético.
- La imposición explícita del deber de informar sobre los incumplimientos de los requerimientos de ética.

Conflictos de intereses

100.17 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales. Dichas amenazas se pueden originar cuando:

El profesional de la contabilidad realiza una actividad profesional relacionada con una determinada cuestión para dos o más partes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión están en conflicto; o los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los de la parte para la que realiza una actividad profesional relacionada con dicha cuestión están en conflicto

100.18 En las Partes B y C del presente Código se comentan los conflictos de intereses en el caso de los profesionales de la contabilidad en ejercicio y en el caso de los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente.

Resolución de conflictos de ética

100.19 En el cumplimiento de los principios fundamentales, el profesional de la contabilidad se puede ver obligado a resolver un conflicto.

100.20 Cuando se inicie un proceso de resolución de conflictos, tanto formal como informal, los siguientes factores pueden ser relevantes, bien sea de forma individual o conjuntamente con otros factores:

a) hechos relevantes,
b) cuestiones de ética de las que se trata,
c) principios fundamentales relacionados con la cuestión de la que se trata,
d) procedimientos internos establecidos, y
e) vías de actuación alternativas.

Después de haber considerado los factores relevantes, el profesional de la contabilidad determinará la vía de actuación adecuada, sopesando las consecuencias de cada posible vía de actuación. Si la cuestión sigue sin resolverse, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de consultar a otras personas adecuadas pertenecientes a la firma o a la entidad para la que trabaja en busca de ayuda para llegar a una solución.

100.21 Cuando una cuestión esté relacionada con un conflicto con una entidad, o dentro de la misma, el profesional de la contabilidad determinará si debe consultar a los responsables del gobierno de la entidad, como el consejo de administración o el comité de auditoría.

100.22 Puede ser de interés para el profesional de la contabilidad documentar la sustancia de la cuestión, los detalles de cualquier discusión que tenga lugar y las decisiones que se tomen en relación con dicha cuestión.

100.23 Si un conflicto significativo no se puede resolver, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento profesional del organismo profesional competente o recurrir a asesores jurídicos. El profesional de la contabilidad puede, por lo general, obtener una orientación sobre cuestiones de ética sin violar el principio fundamental de confidencialidad si se comenta la cuestión con el organismo profesional correspondiente de manera anónima o con un asesor jurídico bajo protección del secreto profesional. Los casos en los que el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento

jurídico varían. Por ejemplo, el profesional de la contabilidad puede haber descubierto un fraude e informar sobre el mismo puede llevarle a incumplir su deber de confidencialidad. En ese caso, el profesional de la contabilidad puede considerar la obtención de asesoramiento jurídico con el fin de determinar si existe un requerimiento de informar.

100.24 Si después de agotar todas las posibilidades relevantes, el conflicto de ética sigue sin resolverse, siempre que sea posible el profesional de la contabilidad rehusará seguir asociado con la cuestión que da origen al conflicto.

El profesional de la contabilidad determinará si, en estas circunstancias, es adecuado retirarse del equipo del encargo o de ese determinado puesto, o dimitir del encargo, de la firma, o de la entidad para la que trabaja.

Comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.

100.25 Cuando se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, de acuerdo con las disposiciones contenidas en este Código, el profesional de la contabilidad o la firma determinará, tras considerar la naturaleza e importancia de las circunstancias particulares y cuestiones a comunicar, la persona o personas adecuadas de la estructura de gobierno de la entidad para realizar sus comunicaciones. Si el profesional de la contabilidad o la firma se comunican con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, el profesional de la contabilidad determinará si es necesario comunicarse también con todos los responsables del gobierno de la entidad para que estén informados adecuadamente

SECCIÓN 110

Integridad

110.1 El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.

110.2 El profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información:

a) contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error,
b) contiene afirmaciones o información proporcionada de manera irresponsable, u
c) omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de la misma.

110.3 No se considerará que el profesional de la contabilidad ha incumplido el apartado 110.2 si el profesional de la contabilidad emite un informe con opinión modificada con respecto a una cuestión mencionada en el apartado 110.2.

SECCIÓN 120

Objetividad

120.1 El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.

120.2 El profesional de la contabilidad puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar a la objetividad. No resulta factible definir y proponer una solución para todas esas situaciones. El profesional de la contabilidad no realizará una actividad o prestará un servicio profesional si una circunstancia o una relación afectan a su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

SECCIÓN 130

Competencia y diligencia profesionales

130.1 El principio de competencia y diligencia profesionales impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad:

a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente, y
b) Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se llevan a cabo actividades o se prestan servicios profesionales.

130.2 Un servicio profesional competente requiere que se haga uso de un juicio sólido al aplicar el conocimiento y la aptitud profesionales en la prestación de dicho servicio. La competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas:

a) Obtención de la competencia profesional, y
b) Mantenimiento de la competencia profesional.

130.3 El mantenimiento de la competencia profesional exige una atención continua y el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y empresariales relevantes. El desarrollo profesional continuo permite al profesional de la contabilidad desarrollar y mantener su capacidad de actuar de manera competente en el entorno profesional.

130.4 La diligencia comprende la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno.

130.5 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que los que trabajan como profesionales bajo su mando tienen la formación práctica y la supervisión adecuadas.

130.6 Cuando corresponda, el profesional de la contabilidad pondrá en conocimiento de los clientes, de las entidades para las que trabaja o de otros usuarios de sus servicios profesionales o actividades, las limitaciones inherentes a los servicios o actividades.

SECCIÓN 140

Confidencialidad

140.1 El principio de confidencialidad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a abstenerse:

a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica o que exista un derecho o deber legal o profesional para su revelación, y
b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros.

140.2 El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad, incluso en el entorno no laboral, estando atento a la posibilidad de una divulgación inadvertida, en especial a un socio cercano, a un familiar próximo o a un miembro de su familia inmediata.

140.3 El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad de la información que le ha sido revelada por un potencial cliente o por la entidad para la que trabaja.

140.4 El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad de la información dentro de la firma o de la entidad para la que trabaja.

140.5 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que el personal bajo su control y las personas de las que obtiene asesoramiento y apoyo respetan el deber de confidencialidad del profesional de la contabilidad.

140.6 La necesidad de cumplir el principio de confidencialidad continúa incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional de la contabilidad y el cliente o la entidad para la que ha

trabajado. Cuando el profesional de la contabilidad cambia de empleo o consigue un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar su experiencia previa. Sin embargo, el profesional de la contabilidad no utilizará ni revelará información confidencial alguna conseguida o recibida como resultado de una relación profesional o empresarial.

140.7 A continuación se enumeran algunas circunstancias en las que a los profesionales de la contabilidad se les requiere o se les puede requerir que revelen información confidencial o en las que puede ser adecuada dicha revelación:

a) Las disposiciones legales permiten su revelación y ésta ha sido autorizada por el cliente o por la entidad para la que trabaja.
b) Las disposiciones legales exigen su revelación, por ejemplo:
    i. entrega de documentos o de otro tipo de evidencia en el curso de procesos judiciales, o
    ii. revelación a las autoridades públicas competentes de incumplimientos de las disposiciones legales que han salido a la luz, y
c) existe un deber o derecho profesional de revelarla, siempre que las disposiciones legales no lo prohíban:
    i. Para cumplir con la revisión de calidad de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
    ii. Para responder a una pregunta o investigación de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
    iii. Para proteger los intereses profesionales de un profesional de la contabilidad en un proceso legal, o
    iv. Para cumplir normas técnicas o requerimientos de ética.

140.8 En la decisión de revelar o de no revelar información confidencial, los factores relevantes que se deben considerar incluyen:

- Si los intereses de todas las partes implicadas, incluido los intereses de terceros que puedan verse afectados, podrían resultar perjudicados si el cliente o la entidad para la que trabaja dan su consentimiento para que el profesional de la contabilidad revele la información.
- Si se conoce, y ha sido corroborada hasta donde sea factible, toda la información relevante; cuando, debido a la situación, existan hechos no corroborados, información incompleta o conclusiones no corroboradas, se hará uso del juicio profesional para determinar, en su caso, el tipo de revelación que debe hacerse.
- El tipo de comunicación que se espera y el destinatario de la misma.
- Si las partes a las que se dirige la comunicación son receptores adecuados.

SECCIÓN 150

Comportamiento profesional

150.1 El principio de comportamiento profesional impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión.

150.2 Al realizar acciones de marketing y de promoción de sí mismos y de su trabajo, los profesionales de la contabilidad no pondrán en entredicho la reputación de la profesión. Los profesionales de la contabilidad serán honestos y sinceros y evitarán:

a) efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen, sobre su capacitación, o sobre la experiencia que poseen, o
b) realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

PARTE B: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN EJERCICIO

SECCIÓN 200

Introducción

200.1 Esta Parte del Código describe el modo en que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en ejercicio. Esta Parte no describe todas las circunstancias y relaciones con las que se puede encontrar un profesional de la contabilidad en ejercicio que originen o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. En consecuencia, se recomienda que el profesional de la contabilidad en ejercicio mantenga una especial atención ante la posible existencia de dichas circunstancias y relaciones.

200.2 El profesional de la contabilidad en ejercicio no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación u actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sería incompatible con los principios fundamentales.

Amenazas y salvaguardas

200.3 El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y de relaciones La naturaleza y la significatividad de las amenazas pueden ser diferentes dependiendo de que surjan en relación con la prestación de servicios a un cliente de auditoría y, a su vez, según si el cliente de auditoría es o no una entidad de interés público, o en relación con un cliente de un encargo de aseguramiento que no es cliente de auditoría, o en relación con un cliente que no es cliente de un encargo de aseguramiento.

Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

a) interés propio,
b) autorrevisión,
c) abogacía,
d) familiaridad, e
e) intimidación.

Estas amenazas son analizadas con más detalle en la Parte A del presente Código.

200.4 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento tiene un interés financiero directo en el cliente del encargo.
- La firma depende de forma indebida de los honorarios totales percibidos de un cliente.
- Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo.
- La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente importante.
- Un miembro del equipo de auditoría entabla negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla de un cliente de auditoría.
- La firma entabla un acuerdo de honorarios contingentes con respecto a un encargo de aseguramiento.
- El profesional de la contabilidad descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional prestado con anterioridad por un miembro de la firma a la que pertenece.

200.5 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de autorrevisión para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- La firma emite un informe de aseguramiento sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado.
- La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento.
- Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente.
- Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- La firma presta un servicio a un cliente de un encargo de aseguramiento que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo.

200.6 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de abogacía para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- La firma promociona la compra de acciones de un cliente de auditoría.
- El profesional de la contabilidad actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios o disputas con terceros.

200.7 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de familiaridad para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente.
- Un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.
- Un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo ha sido recientemente el socio responsable del encargo.
- El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente.
- El personal de categoría superior del equipo está vinculado con el cliente del encargo de aseguramiento durante un largo periodo de tiempo.

200.8 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de intimidación para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- La firma ha sido amenazada con la rescisión del encargo.
- Se ha recibido una indicación del cliente de auditoría de que no contratará a la firma para un encargo previsto que no que no sea de aseguramiento si la firma mantiene su desacuerdo con respecto al tratamiento contable dado por el cliente a una determinada transacción.
- La firma ha sido amenazada por el cliente con ser demandada.
- La firma ha sido presionada para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo a realizar con el fin de reducir honorarios.
- El profesional de la contabilidad se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente porque el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión.
- El profesional de la contabilidad ha sido informado por un socio de la firma de que no será promocionado tal como estaba previsto, salvo que acepte un tratamiento contable inadecuado por parte del cliente.

200.9 Las salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable se pueden clasificar en dos grandes categorías:

a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

En el apartado 100.14 de la Parte A de este Código se describen ejemplos de salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias.

200.10 El profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará su juicio para determinar el mejor modo de afrontar las amenazas que no están en un nivel aceptable, bien mediante la aplicación de salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, bien poniendo fin al correspondiente encargo o rehusando el mismo. Para enjuiciar esta cuestión, el profesional de la contabilidad tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente consideraría que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable de tal modo que el cumplimiento de los principios fundamentales no peligra. Este examen se verá afectado por cuestiones tales como la significatividad de la amenaza, la naturaleza del encargo y la estructura de la firma.

200.11 En el entorno de trabajo, las salvaguardas aplicables variarán según las circunstancias. Las salvaguardas en el entorno de trabajo comprenden las salvaguardas a nivel de firma y a nivel de cada encargo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

200.12 Los siguientes son ejemplos de salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de firma:

- Que la alta dirección de la firma enfatice la importancia del cumplimiento de los principios fundamentales.
- Que la alta dirección de la firma establezca la expectativa de que los miembros de un equipo de un encargo de aseguramiento actuarán en el interés público.
- Políticas y procedimientos para implementar y supervisar el control de calidad de los encargos.
- Políticas documentadas relativas a la necesidad de identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, de evaluar la significatividad de dichas amenazas y de aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable o, cuando no se disponga de salvaguardas adecuadas o éstas no se puedan aplicar, de discontinuar o de rehusar el correspondiente encargo.
- Políticas y procedimientos internos documentados que exijan el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Políticas y procedimientos que permitan la identificación de intereses o de relaciones entre los miembros de la firma, o los miembros de los equipos de los encargos y los clientes.
- Políticas y procedimientos para el seguimiento y, en caso necesario, la gestión de la dependencia con respecto los ingresos recibidos de un único cliente.
- Utilización de distintos socios o equipos con líneas de mando diferenciadas para la prestación de servicios que no son de aseguramiento a un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Políticas y procedimientos con el fin de prohibir a aquellos que no son miembros del equipo del encargo que influyan de manera inadecuada en el resultado del encargo.
- Comunicación en tiempo oportuno de las políticas y procedimientos de la firma, incluido cualquier cambio de los mismos, a todos los socios y al personal profesional, y formación teórica y práctica adecuada sobre dichas políticas y procedimientos.
- Nombramiento de un miembro de la alta dirección como responsable de la supervisión del correcto funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma.
- Información a los socios y al personal profesional sobre los clientes de encargos de aseguramiento y sus entidades vinculadas, de los que se exige que sean independientes.
- Un mecanismo disciplinario para fomentar el cumplimiento de las políticas y procedimientos.
- Publicación de políticas y procedimientos para alentar y capacitar al personal para que comunique a los niveles superiores dentro de la firma cualquier cuestión relacionada con el cumplimiento de los principios fundamentales que les pueda preocupar.

200.13 Los siguientes son ejemplos de salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de cada encargo:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad que no participó en el servicio que no era de aseguramiento para que revise el trabajo realizado en dicho encargo o, en caso necesario, preste su asesoramiento.
- Recurrir a un profesional de la contabilidad que no participó en el servicio de aseguramiento para que revise el trabajo realizado en dicho encargo o preste su asesoramiento.
- Consultar a un tercero independiente, como un comité de administradores independientes, un organismo regulador de la profesión u otro profesional de la contabilidad.
- Comentar las cuestiones de ética con los responsables del gobierno del cliente.
- Revelar a los responsables del gobierno del cliente la naturaleza de los servicios prestados y el alcance de los honorarios cobrados.
- Recurrir a otra firma para que participe en la realización de parte del encargo o en repetir parte del mismo.
- Rotación del personal de categoría superior del equipo del encargo de aseguramiento

200.14 Según la naturaleza del encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede también apoyarse en salvaguardas puestas en práctica por el cliente. Sin embargo, no es posible confiar exclusivamente en dichas salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable.

200.15 Los siguientes son ejemplos de salvaguardas integradas en los sistemas y procedimientos del cliente:

- El cliente solicita a otras personas, que no pertenecen a la dirección, que ratifiquen o aprueben el nombramiento de la firma para la realización de un encargo.
- El cliente dispone de empleados competentes, con experiencia y antigüedad, para tomar las decisiones de dirección.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- El cliente ha implementado procedimientos internos que permiten una selección objetiva en la contratación de encargos que no son de aseguramiento.
- El cliente tiene una estructura de gobierno corporativo que proporciona una supervisión y comunicaciones adecuadas en relación con los servicios de la firma.

SECCIÓN 210

Nombramiento profesional

Aceptación de clientes

210.1 Antes de la aceptación de relaciones con un nuevo cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si la misma originaría una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, asuntos cuestionables relacionados con el cliente (con sus propietarios, con la dirección o con sus actividades) pueden originar amenazas en potencia para la integridad o el comportamiento profesional.

210.2 Las cuestiones relacionadas con el cliente que, si fueran conocidas, pueden poner en peligro el cumplimiento de los principios fundamentales incluyen, por ejemplo, la participación del cliente en actividades ilegales (como el blanqueo de capitales), la deshonestidad o prácticas de información financiera cuestionables.

210.3 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
Ejemplos de salvaguardas son:

- Obtención de conocimiento del cliente, de sus propietarios, de sus directivos y de los responsables del gobierno de la entidad y de sus actividades empresariales, o
- Asegurarse del compromiso del cliente para mejorar las prácticas de gobierno corporativo o los controles internos.

210.4 Cuando no sea posible reducir las amenazas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en ejercicio rehusará establecer una relación con el cliente.

210.5 Se recomienda que el profesional de la contabilidad en ejercicio revise de manera periódica las decisiones de aceptación de encargos recurrentes de clientes.

Aceptación de encargos

210.6 El principio fundamental de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad en ejercicio a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de modo competente. Antes de la aceptación de un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si dicha aceptación originaría una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, se origina una amenaza de interés propio en relación con la competencia y diligencia profesionales si el equipo del encargo no posee, o no puede adquirir, las competencias necesarias para realizar adecuadamente el encargo.

210.7 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
Ejemplos de salvaguardas son:

- obtener un conocimiento adecuado de la naturaleza de los negocios del cliente, de la complejidad de sus operaciones, de los requisitos específicos del encargo y de la finalidad, naturaleza y alcance del trabajo que se ha de realizar;
- obtener un conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- tener u obtener experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información relevantes;
- asignar suficiente personal con las competencias necesarias;
- utilizar expertos cuando sea necesario;
- establecer un acuerdo sobre plazos realistas para la ejecución del encargo o
- cumplir las políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos específicos se aceptan únicamente cuando se pueden realizar de modo competente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

210.8 Cuando un profesional de la contabilidad en ejercicio tenga intención de confiar en el asesoramiento o trabajo de un experto, el profesional de la contabilidad determinará si dicha confianza está fundamentada. Los factores a considerar incluyen: reputación, especialización, recursos disponibles y normas profesionales y de ética aplicables. Dicha información se puede obtener de una anterior relación con el experto o consultando a otros.

Cambios en el nombramiento

210.9 El profesional de la contabilidad en ejercicio al que se solicita que sustituya a otro profesional de la contabilidad en ejercicio, o que esté considerando la posibilidad de hacer una oferta por un encargo para el que está nombrado en la actualidad otro profesional de la contabilidad en ejercicio, determinará si existe algún motivo, profesional u otro, para no aceptar el encargo, tal como circunstancias que originen amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales que no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Por ejemplo, puede haber una amenaza en relación con la competencia y diligencia profesionales si el profesional de la contabilidad en ejercicio acepta el encargo antes de conocer todos los hechos pertinentes.

210.10 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de cualquier amenaza que pueda existir. Según la naturaleza del encargo, esto puede requerir una comunicación directa con el profesional de la contabilidad actual para establecer los hechos y circunstancias relativos al cambio propuesto con el fin de permitirle decidir si sería adecuado aceptar el encargo. Por ejemplo, los motivos aparentes en relación con el cambio de nombramiento pueden no reflejar plenamente los hechos e indicar desacuerdos con el profesional de la contabilidad actual que pueden influir en la decisión de aceptar el nombramiento.

210.11 Cuando sea necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Al responder a una petición de propuestas, mencionar en la propuesta que, antes de aceptar el encargo, se solicitará poder contactar al profesional de la contabilidad actual con el fin de indagar sobre la posible existencia de motivos profesionales u otros por los que el nombramiento no debe ser aceptado.
- Solicitar al profesional de la contabilidad actual que proporcione la información de que disponga sobre cualquier hecho o circunstancia que, en su opinión, deba conocer el profesional de la contabilidad propuesto antes de tomar una decisión sobre la aceptación del encargo, u
- obtener de otras fuentes la información necesaria.
- Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en ejercicio rehusará el encargo salvo que pueda satisfacerse de los aspectos necesarios por otros medios.

210.12 A un profesional de la contabilidad en ejercicio se le puede solicitar que realice trabajo complementario o adicional al trabajo del profesional de la contabilidad actual. Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con la competencia y diligencia profesionales como resultado, por ejemplo, de falta de información o de información incompleta. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda consiste en notificar al profesional de la contabilidad actual el trabajo propuesto, lo que le daría la oportunidad de proporcionar cualquier información relevante necesaria para la adecuada ejecución del trabajo.

210.13 El profesional de la contabilidad actual tiene un deber de confidencialidad. El hecho de que dicho profesional de la contabilidad pueda o tenga que comentar los asuntos de un cliente con un profesional de la contabilidad propuesto dependerá de la naturaleza del encargo y de:

a) Si ha sido obtenida la autorización del cliente, o
b) Los requerimientos legales o de ética relativos a dichas comunicaciones y revelaciones, los cuales pueden variar en cada jurisdicción.

Las circunstancias en las que se exige o se puede exigir al profesional de la contabilidad que revele información confidencial o en las que dicha revelación puede resultar adecuada por otro motivo se describen en la Sección 140 de la Parte A del presente Código.

210.14 Por lo general, el profesional de la contabilidad en ejercicio necesitará obtener la autorización del cliente, preferentemente por escrito, para iniciar la discusión con el profesional de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

la contabilidad actual. Una vez que la autorización haya sido obtenida, el profesional de la contabilidad actual cumplirá las disposiciones legales y reglamentarias relevantes que regulan dichas solicitudes. Cuando el profesional de la contabilidad actual proporcione información, lo hará honradamente y sin ambigüedades. Si el profesional de la contabilidad propuesto no logra comunicar con el profesional de la contabilidad actual, el profesional de la contabilidad propuesto tomará medidas razonables para obtener por otros medios información acerca de cualquier posible amenaza, como por ejemplo, mediante preguntas a terceros o investigación de los antecedentes de la alta dirección o de los responsables del gobierno del cliente.

SECCIÓN 220

Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales. Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o
- Los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.
- El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial.

Cuando el servicio profesional sea un servicio de aseguramiento, el cumplimiento del principio fundamental de la objetividad también requiere ser independiente de los clientes de encargos de aseguramiento de conformidad con las Secciones 290 o 291, según corresponda.

220.2 Como ejemplos de situaciones en las que pueden surgir conflictos de intereses están:

- Proporcionar un servicio de asesoría en transacciones a un cliente que intenta adquirir un cliente de auditoría de la firma, cuando la firma ha obtenido, en el transcurso de la auditoría, información confidencial que puede ser relevante para la transacción.
- Asesorar simultáneamente a dos clientes que compiten para adquirir la misma sociedad cuando el asesoramiento puede ser relevante para las posiciones competitivas de las partes.
- Proporcionar servicios tanto al vendedor como al comprador en relación con la misma transacción.
- Preparar valoraciones de unos activos para dos partes que están enfrentadas en relación con dichos activos.
- Representar a dos clientes en relación con la misma cuestión cuando están enfrentados en una disputa legal, como puede ser un procedimiento de divorcio o la disolución de una sociedad.
- Realizar un informe de aseguramiento para el propietario de una licencia con respecto a las regalías a cobrar cuando al mismo tiempo se está asesorando al licenciatario sobre la exactitud de los importes a pagar.
- Asesorar a un cliente para que invierta en un negocio en el cual, por ejemplo, el cónyuge del profesional de la contabilidad en ejercicio tiene un interés financiero.
- Proporcionar asesoramiento estratégico a un cliente acerca de su posición competitiva cuando se tiene un negocio común o un interés similar con uno de los principales competidores del cliente.
- Asesorar a un cliente sobre la adquisición de un negocio que la firma también está interesada en comprar.
- Asesorar a un cliente sobre la adquisición de un producto o servicio cuando se tiene un acuerdo de regalías o de comisión con uno de los potenciales vendedores de dicho producto o servicio.

220.3 Al identificar y valorar los intereses y relaciones que pueden originar un conflicto de intereses e implementar salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar o reducir cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio

y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

220.4 Al tratar los conflictos de intereses, así como al realizar revelaciones o al compartir información dentro de la firma o de la red y al solicitar orientaciones de terceros, el profesional de la contabilidad en ejercicio permanecerá atento al principio fundamental de confidencialidad.

220.5 Si la amenaza originada por un conflicto de intereses no tiene un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Si las salvaguardas no pueden eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en ejercicio se abstendrá de realizar o interrumpirá los servicios profesionales que originarían el conflicto de intereses; o pondrá fin a las correspondientes relaciones o venderá los intereses de los que se trate para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

220.6 Antes de aceptar relaciones con un nuevo cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio tomará medidas razonables para identificar circunstancias que podrían originar un conflicto de intereses, incluida la identificación de:

- La naturaleza de los correspondientes intereses y relaciones entre las partes involucradas; y
- La naturaleza del servicio y sus consecuencias para las partes implicadas.

La naturaleza de los servicios y los intereses y relaciones relevantes pueden variar en el transcurso del encargo. Esto es especialmente cierto cuando se solicita a un profesional de la contabilidad en ejercicio que realice un encargo en una situación que puede convertirse en conflictiva, aunque inicialmente las partes que contratan al profesional de la contabilidad no estén enfrentadas en una disputa. El profesional de la contabilidad se mantendrá atento a tales cambios con el fin de identificar circunstancias que podrían originar un conflicto de intereses.

220.7 Con el fin de identificar intereses y relaciones que podrían originar un conflicto de intereses, disponer de un proceso de identificación de conflictos eficaz facilita al profesional de la contabilidad en ejercicio la identificación de conflictos de intereses existentes o potenciales antes de determinar si acepta un encargo y durante el encargo. Esto incluye cuestiones identificadas por terceros, por ejemplo, por clientes o por clientes potenciales Cuanto antes se identifique un conflicto de intereses existente o potencial, mayor será la probabilidad de que el profesional de la contabilidad pueda aplicar salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar la amenaza en relación con la objetividad o cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de otros principios fundamentales, o de reducirla a un nivel aceptable El proceso para identificar conflictos de intereses existentes o potenciales dependerá de factores tales como:

- La naturaleza de los servicios profesionales que se prestan.
- El tamaño de la firma,
- El tamaño y la naturaleza de la clientela
- La estructura de la firma, por ejemplo, el número de oficinas y su localización geográfica

220.8 Si la firma pertenece a una red, la identificación de conflictos incluirá cualquier conflicto de intereses que el profesional de la contabilidad en ejercicio tenga motivos para pensar que existe o que se puede originar debido a intereses o relaciones de una firma de la red. Las gestiones razonables para identificar dichos intereses y relaciones que involucran a una firma de la red dependerán de factores tales como la naturaleza de los servicios profesionales que se prestan, los clientes a los que atiende la red y la localización geográfica de todas las partes implicadas

220.9 Si se identifica un conflicto de intereses, el profesional de la contabilidad ejerciente evaluará:

- la significatividad de los intereses o relaciones relevantes; y
- la significatividad de las amenazas que se originan por la prestación del o de los servicios profesionales. Por lo general, cuanto más directa sea la relación entre el servicio profesional y la cuestión con respecto a la cual los intereses de las partes son contrapuestos, mayor será la significatividad de la amenaza en relación con la objetividad y con el cumplimiento de los demás principios fundamentales.

220.10 El profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales originadas por el conflicto de intereses o para reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Implementar mecanismos para impedir la revelación no autorizada de información confidencial al prestar servicios profesionales relacionados con una cuestión concreta en relación con la cual los intereses de dos o más clientes son contrapuestos. Esto podría incluir:
    - Utilizar equipos de encargos diferentes a los que se les proporcionan políticas y procedimientos claros con respecto al mantenimiento de la confidencialidad.
    - Crear áreas de práctica separadas para funciones especializadas dentro de la firma, lo cual puede servir de barrera para el traspaso de la información confidencial del cliente de un área de práctica a otra dentro de la firma.
    - Establecer políticas y procedimientos para limitar el acceso a los archivos de clientes, utilizar acuerdos de confidencialidad firmados por los empleados y socios de la firma y/o la separación física y electrónica de la información confidencial.
- Revisión periódica de la aplicación de salvaguardas por personal de categoría superior que no participe en los encargos de los clientes implicados.
- Recurrir a un profesional de la contabilidad, que no participó en la prestación del servicio o que no esté afectado por el conflicto de algún otro modo, para que revise el trabajo realizado con el fin de valorar si los juicios clave y las conclusiones son adecuados.
- Consultar a terceros, como un organismo regulador de la profesión, un asesor jurídico u otro profesional de la contabilidad.

220.11 Además, por lo general resulta necesario revelar la naturaleza del conflicto de intereses y, en su caso, las correspondientes salvaguardas, a los clientes afectados por el conflicto y, cuando se requieran salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, obtener su consentimiento para que el profesional de la contabilidad en ejercicio preste los servicios profesionales La revelación y el consentimiento pueden adoptar distintas formas, por ejemplo:

- Revelación general a los clientes de circunstancias en las que el profesional de la contabilidad, de acuerdo con la práctica comercial habitual, no presta servicios exclusivamente a un único cliente (por ejemplo, en un determinado servicio en un determinado sector del mercado) con el fin de que, en consecuencia, el cliente preste su consentimiento general. Dicha revelación se puede realizar, por ejemplo, en los términos y condiciones estándar del profesional de la contabilidad para el encargo.
- Revelación específica a los clientes afectados de las circunstancias del conflicto concreto, incluida una presentación detallada de la situación y una explicación completa de cualquier salvaguarda prevista y de los riesgos involucrados, suficiente para que el cliente pueda tomar una decisión informada con respecto a la cuestión y pueda, en consecuencia, dar su consentimiento explícito.
- En algunas circunstancias, el consentimiento puede estar implícito en la conducta del cliente cuando el profesional de la contabilidad tiene evidencia suficiente para concluir que los clientes conocen las circunstancias desde el principio y han aceptado el conflicto de intereses si no manifiestan su objeción ante su existencia.

El profesional de la contabilidad determinará si la naturaleza y la significatividad del conflicto de intereses es tal que son necesarios una revelación y un consentimiento específicos. Con este fin, el profesional de la contabilidad aplicará su juicio profesional al sopesar el resultado de la evaluación de las circunstancias que originan un conflicto de intereses, incluidas las partes que pueden verse afectadas, la naturaleza de las cuestiones que pueden surgir y el potencial que tiene la cuestión concreta para desarrollarse de un modo inesperado.

220.12 Cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio haya solicitado el consentimiento expreso de un cliente y el cliente haya denegado dicho consentimiento, el profesional de la contabilidad se abstendrá de realizar o pondrá fin a los servicios profesionales que originarían el conflicto de intereses; o pondrá fin a las relaciones o venderá los intereses de los que se trate con el fin de eliminar la amenaza o de reducirla a un nivel aceptable, de tal forma que se pueda obtener el consentimiento, después de aplicar cualquier salvaguarda adicional si fuera necesario

220.13 Cuando la revelación es verbal, o el consentimiento es verbal o implícito, se recomienda al profesional de la contabilidad en ejercicio que documente la naturaleza de las circunstancias que originaron el conflicto de intereses, las salvaguardas aplicadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable y el consentimiento que se obtuvo.

220.14 En algunas circunstancias, realizar una revelación específica con el fin de obtener un consentimiento explícito tendría como resultado un incumplimiento de la confidencialidad. Los ejemplos de estas circunstancias incluyen:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Prestar a un cliente un servicio relacionado con una transacción en conexión con una adquisición hostil de otro cliente de la firma.
- Realizar una investigación forense para un cliente en relación con una posible actuación fraudulenta cuando la firma dispone de información confidencial obtenida al prestar un servicio profesional a otro cliente que podría estar involucrado en el fraude
- La firma no aceptará ni continuará un encargo en tales circunstancias salvo si se cumplen las siguientes condiciones:
- La firma no actúa en el rol de defensor de un cliente cuando esto la obliga a adoptar una postura enfrentada contra el otro cliente con respecto a la misma cuestión;
- Existen mecanismos específicos para evitar la revelación de información confidencial entre los equipos de los encargos que prestan servicios a los dos clientes; y
- La firma está convencida de que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que es apropiado que la firma acepte o continúe el encargo porque una restricción a la capacidad de la firma para prestar el servicio produciría un resultado adverso desproporcionado para los clientes o para otros terceros involucrados.

El profesional de la contabilidad en ejercicio documentará la naturaleza de las circunstancias, incluido el papel que ha de desempeñar, los mecanismos específicos que se han puesto en funcionamiento para evitar la revelación de información entre los equipos del encargo que prestan servicios a los dos clientes y el razonamiento que sustenta la conclusión de que es apropiado aceptar el encargo.

SECCIÓN 230

Segundas opiniones

230.1 Las situaciones en las que una compañía o entidad que no es cliente en la actualidad solicita, directa o indirectamente, a un profesional de la contabilidad en ejercicio que proporcione una segunda opinión sobre la aplicación de normas o de principios de contabilidad, de auditoría, de informes u otros, en circunstancias o a transacciones específicas, pueden originar una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, pueden estar amenazadas la competencia y diligencia profesionales en situaciones en las que la segunda opinión no está fundamentada en el mismo conjunto de hechos que los que se pusieron en conocimiento del profesional de la contabilidad actual o está fundamentada en evidencia inadecuada. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de las circunstancias de la solicitud y de todos los demás hechos e hipótesis disponibles relevantes para la formulación de un juicio profesional.

230.2 Cuando se le solicite que formule una opinión de este tipo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son obtener la autorización del cliente para contactar al profesional de la contabilidad actual, describir las limitaciones que existen en relación con cualquier opinión en las comunicaciones con el cliente y proporcionar al profesional de la contabilidad actual una copia de la opinión.

230.3 Si la compañía o entidad que solicitan la opinión no permiten una comunicación con el profesional de la contabilidad actual, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si, teniendo en cuenta todas las circunstancias, es adecuado proporcionar la opinión que se solicita.

SECCIÓN 240

Honorarios y otros tipos de remuneración

240.1 Cuando se inician negociaciones relativas a servicios profesionales, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede proponer los honorarios que considere adecuados. El hecho de que un profesional de la contabilidad en ejercicio pueda proponer unos honorarios inferiores a los de otro no es, en sí, poco ético. Sin embargo, pueden surgir amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales debido al nivel de los honorarios propuestos. Por ejemplo, se origina una amenaza de interés propio en relación con la competencia y diligencia

profesionales si los honorarios propuestos son tan bajos que por ese precio resultará difícil ejecutar el encargo de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

240.2 La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependerán de factores tales como el nivel de honorarios propuestos y los servicios a los que se refieren. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Poner en conocimiento del cliente las condiciones del encargo y, en especial, la base sobre la que se calculan los honorarios y los servicios cubiertos por los honorarios propuestos o
- Asignar a la tarea el tiempo adecuado y personal cualificado.

240.3 En el caso de determinados tipos de servicios que no son de aseguramiento se recurre con frecuencia a honorarios contingentes[1]. Sin embargo, en algunas circunstancias, éstos pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales Pueden originar una amenaza de interés propio en relación con la objetividad. La existencia y la significatividad de dichas amenazas dependerán de factores que incluyen:

- La naturaleza del encargo.
- El rango de posibles honorarios.
- La base para la determinación de los honorarios.
- Si el resultado o producto de la transacción va a ser revisado por un tercero independiente.

240.4 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza de ese tipo y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Un acuerdo previo por escrito con el cliente relativo a la base para determinar la remuneración;
- Revelar a los usuarios a quienes se destina el trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio y la base para determinar la remuneración;
- Políticas y procedimientos de control de calidad o
- Revisión por un tercero independiente del trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio.

240.5 En algunas circunstancias, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede percibir, en relación con un cliente, honorarios por referencia o una comisión. Por ejemplo, cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio no presta un servicio específico demandado, puede percibir unos honorarios por referir un cliente recurrente a otro profesional de la contabilidad en ejercicio o a otro experto. El profesional de la contabilidad en ejercicio puede percibir una comisión de un tercero (por ejemplo, de un distribuidor de programas informáticos) en conexión con la venta de bienes o servicios a un cliente. La aceptación de unos honorarios por referencia o de una comisión origina una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesionales.

240.6 El profesional de la contabilidad en ejercicio también puede pagar honorarios por referencia para obtener un cliente, por ejemplo, cuando el cliente continúa siendo cliente de otro profesional de la contabilidad en ejercicio pero requiere servicios especializados que el profesional de la contabilidad actual no ofrece. El pago de dichos honorarios por referencia origina también una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesionales.

240.7 Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Revelar al cliente cualquier acuerdo de pagar honorarios a otro profesional de la contabilidad por trabajo referido;
- Revelar al cliente cualquier acuerdo de percibir honorarios de otro profesional de la contabilidad en ejercicio por trabajo referido u
- Obtener de antemano el beneplácito del cliente para establecer acuerdos de comisiones en relación con la venta por un tercero de bienes o servicios al cliente.

240.8 El profesional de la contabilidad en ejercicio puede adquirir la totalidad o parte de otra firma estipulando que los pagos serán efectuados a las personas que anteriormente eran propietarias de

[1] Los honorarios contingentes relativos a servicios que no son de aseguramiento prestados a clientes de auditoría y a otros clientes de encargos de aseguramiento se analizan en las Secciones 290 y 291 de este Código.

la firma, o a sus herederos o herencias. A efectos de los apartados 240.5 a 240.7 anteriores dichos pagos no se consideran comisiones u honorarios por referencia.

SECCIÓN 250

Marketing de servicios profesionales

250.1 Cuando un profesional de la contabilidad en ejercicio busca conseguir nuevo trabajo mediante la publicidad u otras formas de marketing, puede existir una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, se origina una amenaza de interés propio en relación con el cumplimiento del principio de comportamiento profesional cuando los servicios, logros o productos son publicitados de un modo que no es coherente con dicho principio.

250.2 Al realizar acciones de marketing de servicios profesionales el profesional de la contabilidad en ejercicio no dañará la reputación de la profesión. El profesional de la contabilidad en ejercicio será honesto y sincero y evitará:

a) efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrece, sobre su capacitación o sobre la experiencia que posee, o
b) realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros.

Si el profesional de la contabilidad en ejercicio tiene dudas sobre si una forma prevista de publicidad o de marketing es adecuada, considerará la posibilidad de consultar al organismo profesional competente.

SECCIÓN 260

Regalos e invitaciones

260.1 Puede ocurrir que un cliente ofrezca regalos o invitaciones al profesional de la contabilidad en ejercicio, o a un miembro de su familia inmediata o a un familiar próximo. Dicho ofrecimiento puede originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, puede surgir una amenaza de interés propio o de familiaridad en relación con la objetividad si se acepta el regalo de un cliente; la posibilidad de que dichos ofrecimientos se hagan públicos puede originar una amenaza de intimidación en relación con la objetividad.

260.2 La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependerán de la naturaleza, valor e intención del ofrecimiento. Si un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, consideraría que los regalos o las invitaciones que se ofrecen son insignificantes e intrascendentes, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede concluir que el ofrecimiento se realiza en el curso normal de los negocios sin que exista intención específica de influir en la toma de decisiones o de obtener información. En estos casos, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede generalmente concluir que cualquier amenaza que pudiera existir en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales está en un nivel aceptable.

260.3 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en ejercicio no aceptará el ofrecimiento.

SECCIÓN 270

Custodia de los activos de un cliente

270.1 El profesional de la contabilidad en ejercicio no se hará cargo de la custodia de sumas de dinero ni de otros activos del cliente, salvo que las disposiciones legales le autoricen a ello y, en ese caso, lo hará de conformidad con cualquier deber legal adicional que sea impuesto a un profesional de la contabilidad en ejercicio que custodie dichos activos.

270.2 La custodia de activos de un cliente origina amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales; por ejemplo, existe una amenaza de interés propio en relación con el comportamiento profesional y puede existir una amenaza de interés propio en relación con la objetividad, derivadas de la custodia de activos de un cliente. En consecuencia, el profesional de la contabilidad en ejercicio al que se ha confiado dinero (u otros activos) pertenecientes a otros:

a) mantendrá dichos activos separados de sus activos personales o de los de la firma;
b) utilizará dichos activos sólo para la finalidad prevista;
c) estará preparado en cualquier momento para rendir cuentas a cualquier persona con derecho a ello, de dichos activos y de cualquier ingreso, dividendo o ganancia generados y
d) cumplirá todas las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la tenencia y contabilización de dichos activos.

270.3 Como parte de los procedimientos de aceptación de clientes y de encargos que puedan implicar la tenencia de activos de un cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio realizará las indagaciones necesarias en relación con el origen de dichos activos y considerará las obligaciones normativas. Por ejemplo, si los activos han sido obtenidos mediante actividades ilegales, como puede ser el blanqueo de capitales, se origina una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. En estas situaciones, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

SECCIÓN 280

Objetividad-Todos los servicios

280.1 Cuando realice cualquier servicio profesional, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si existen amenazas en relación con el cumplimiento del principio fundamental de objetividad como resultado de tener intereses en, o relaciones con, un cliente o sus administradores, directivos o empleados. Por ejemplo, una relación familiar o una relación estrecha, personal o empresarial, pueden originar una amenaza de familiaridad en relación con la objetividad.

280.2 El profesional de la contabilidad en ejercicio que realice un servicio de aseguramiento será independiente del cliente del encargo. La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para permitir al profesional de la contabilidad en ejercicio expresar una conclusión y que sea visto que expresa una conclusión sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros. Las secciones 290 y 291 proporcionan directrices específicas sobre los requerimientos de independencia para profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando ejecutan encargos de aseguramiento.

280.3 La existencia de amenazas en relación con la objetividad cuando se presta cualquier servicio profesional dependerá de las circunstancias particulares del encargo y de la naturaleza del trabajo que esté realizando el profesional de la contabilidad en ejercicio.

280.4 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- retirarse del equipo del encargo;
- procedimientos de supervisión;
- poner fin a la relación financiera o empresarial que origina la amenaza;
- comentar la cuestión con niveles más altos de la dirección dentro de la firma o
- comentar la cuestión con los responsables del gobierno del cliente.

Si las salvaguardas no pueden eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad rehusará el encargo en cuestión o pondrá fin al mismo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

SECCIÓN 290

INDEPENDENCIA ENCARGOS DE AUDITORÍA Y DE REVISIÓN

Estructura de la sección

290.1 Esta sección trata de los requerimientos de independencia relativos a encargos de auditoría y encargos de revisión, que son encargos de aseguramiento en los que el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión sobre unos estados financieros. Dichos encargos comprenden los encargos de auditoría y de revisión cuyo fin es emitir un informe sobre un conjunto completo de estados financieros o sobre un solo estado financiero. Los requerimientos de independencia relativos a los encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría o de revisión son tratados en la Sección 291.

290.2 En algunas circunstancias relativas a encargos de auditoría en las que el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución, y siempre que se cumplan determinadas condiciones, los requerimientos de independencia de esta sección se pueden modificar como se indica en los apartados 290.500 a 290.514. Dichas modificaciones no están permitidas en el caso de una auditoría de estados financieros obligatoria

290.3 En la sección 290, los términos:

a) Auditoría, equipo de auditoría, encargo de auditoría, cliente de auditoría e informe de auditoría incluyen la revisión, equipo del encargo de revisión, encargo de revisión, cliente de un encargo de revisión e informe de revisión, y
b) Salvo indicación contraria, "firma" incluye firma de la red.

El marco conceptual en relación con la independencia

290.4 En el caso de encargos de auditoría, es de interés público y, en consecuencia, el presente Código lo exige, que los miembros de los equipos de auditoría, las firmas y las firmas de la red sean independientes de los clientes de auditoría.

290.5 El objetivo de la Sección 290 es facilitar a las firmas de auditoría y a los miembros de los equipos de auditoría la aplicación del marco conceptual descrito a continuación en su propósito de lograr y de mantener la independencia.

290.6 La independencia comprende:

a) Actitud mental independiente. La actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
b) Independencia aparente. Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

290.7 Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de:

a) Identificar las amenazas en relación con la independencia,
b) Evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado, y
c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional.

290.8 Para evaluar las amenazas en relación con la independencia, pueden ser relevantes muchas circunstancias diferentes, o combinaciones de circunstancias. Es imposible definir cada una de las situaciones que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada. En consecuencia, el presente Código establece un marco conceptual que requiere que las firmas y los miembros de los equipos de

auditoría identifiquen, evalúen y hagan frente a las amenazas en relación con la independencia. El marco conceptual facilita a los profesionales de la contabilidad en ejercicio el cumplimiento de los requerimientos de ética de este Código. Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con la independencia y puede disuadir a un profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

290.9 Los apartados 290.100 y siguientes describen el modo en que se debe aplicar el marco conceptual en relación con la independencia. Dichos apartados no tratan todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

290.10 Para decidir si se debe aceptar o continuar un encargo, o si una determinada persona puede ser miembro del equipo de auditoría, la firma identificará y evaluará las amenazas en relación con la independencia. Cuando las amenazas no tengan un nivel aceptable, y la decisión se refiera a si se debe aceptar un encargo o incluir una determinada persona en el equipo de auditoría, la firma determinará si existen salvaguardas que permitan eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Cuando la decisión se refiera a si se debe continuar un encargo, la firma determinará si las salvaguardas existentes seguirán siendo efectivas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable o si será necesario aplicar otras salvaguardas o si es necesario poner fin al encargo. Siempre que, durante la realización del encargo, llegue a conocimiento de la firma nueva información acerca de una amenaza en relación con la independencia, la firma evaluará la significatividad de la amenaza basándose en el marco conceptual.

290.11 A lo largo de la presente sección, se hace referencia a la significatividad de las amenazas en relación con la independencia. En la evaluación de la significatividad de una amenaza, se tendrán en cuenta tanto los factores cualitativos como cuantitativos.

290.12 Esta sección no prescribe, en la mayoría de los casos, la responsabilidad específica de las personas pertenecientes a la firma con respecto a las actuaciones relacionadas con la independencia ya que la responsabilidad puede diferir según el tamaño, la estructura y la organización de la firma. Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) requieren que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados con el fin de proporcionarle una seguridad razonable de que se mantiene la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Además, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) requieren que el socio del encargo concluya sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que son aplicables al encargo.

Redes y firmas de la red

290.13 Cuando se considera que la firma pertenece a una red, dicha firma será independiente de los clientes de auditoría de las demás firmas pertenecientes a la red (salvo disposición contraria en el presente Código). Los requerimientos de independencia de la presente sección que sean aplicables a una firma de la red, son aplicables a cualquier entidad, como pueden ser las que actúan en el ámbito de la consultoría o del asesoramiento jurídico, que cumplan la definición de firma de la red, independientemente de si la entidad misma cumple la definición de firma.

290.14 Con el fin de mejorar su capacidad para prestar servicios profesionales, las firmas a menudo forman estructuras más amplias con otras firmas y entidades. El que estas estructuras más amplias constituyan una red depende de los hechos y circunstancias particulares y no depende de si las firmas y entidades están o no legalmente separadas y diferenciadas. Por ejemplo, una estructura más amplia puede tener como finalidad facilitar la referencia de trabajo, lo cual, por sí solo, no cumple los criterios necesarios para que se considere que constituye una red. Por el contrario, una estructura más amplia puede tener como finalidad la cooperación y las firmas comparten un nombre comercial común, un sistema de control de calidad común, o una parte significativa de los recursos profesionales y, en consecuencia, se considera que constituye una red.

290.15 El juicio sobre si la estructura más amplia constituye o no una red se realizará bajo el prisma de si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que, por el modo en que las entidades están asociadas, existe una red. Este juicio se aplicará de manera consistente a toda la red.

290.16 Si la finalidad de la estructura más amplia es la cooperación y su objetivo es claramente que las entidades de la estructura compartan beneficios o costes, se considera que se trata de una

red. No obstante, que se compartan costes inmateriales no da lugar, por sí solo, a una red. Además, si los costes que se comparten son únicamente los costes relacionados con el desarrollo de metodologías, manuales o cursos de auditoría, no se origina, por este hecho, una red. Por otra parte, la asociación de la firma con otra entidad con la que no existe ningún otro tipo de relación, con el fin de prestar conjuntamente un servicio o de desarrollar un producto, no origina, en sí, una red.

290.17 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten propietarios, control o administración comunes, se considera que constituye una red. Esto se puede alcanzar mediante un contrato u otros medios.

290.18 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten políticas y procedimientos de control de calidad comunes, se considera que constituye una red. A estos efectos, las políticas y procedimientos de control de calidad comunes son los diseñados, implementados y controlados en toda la estructura más amplia.

290.19 Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten una estrategia empresarial común, se considera que constituye una red. Compartir una estrategia empresarial común implica que existe un acuerdo entre las entidades para alcanzar objetivos estratégicos comunes. No se considera que una entidad sea una firma de la red solamente porque colabore con otra entidad con el único fin de responder de manera conjunta a una solicitud de propuesta para la prestación de un servicio profesional.

290.20 Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten el uso de un nombre comercial común, se considera que constituye una red. El nombre comercial común incluye siglas comunes o un nombre común. Se considera que la firma utiliza un nombre comercial común si incluye, por ejemplo, el nombre comercial común como parte, o junto con, el nombre de la firma, cuando un socio firma un informe de auditoría.

290.21 A pesar de que la firma no pertenezca a una red y no utilice un nombre comercial común como parte del nombre de la firma, puede aparentar que pertenece a la red si menciona en su papel con membrete o en su material publicitario que es miembro de una asociación de firmas. En consecuencia, si no se tiene cuidado con el modo en que la firma describe dichas asociaciones, puede crearse una apariencia de que la firma pertenece a una red.

290.22 Si la firma vende un componente de su práctica, en algunos casos el acuerdo de venta establece que, durante un periodo de tiempo limitado, el componente puede continuar utilizando el nombre de la firma, o un elemento del nombre, a pesar de que ya no esté relacionado con la firma. En dichas circunstancias, mientras que las dos entidades pueden estar operando bajo un nombre comercial común, ateniéndose a los hechos no pertenecen a una estructura más amplia cuyo objetivo es la cooperación y, en consecuencia, no se trata de firmas de una red. Dichas entidades determinarán el modo en que dan a conocer que no son firmas de una red cuando se presenten frente a terceros.

290.23 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten una parte significativa de sus recursos profesionales, se considera que constituye una red. Los recursos profesionales incluyen:

- Sistemas comunes que permiten a las firmas intercambiar información tal como datos de clientes y registros de facturación y de control de tiempos,
- Socios y empleados,
- Departamentos técnicos que asesoran, para los encargos de aseguramiento sobre cuestiones técnicas o específicas de sectores, transacciones o hechos,
- Metodología de auditoría o manuales de auditoría, y
- Cursos de formación e instalaciones.

290.24 La determinación de si los recursos profesionales compartidos son significativos, y en consecuencia, de si las firmas son firmas de una red, se llevará a cabo sobre la base de los correspondientes hechos y circunstancias. Cuando los recursos compartidos se limitan a una metodología o a manuales de auditoría comunes, sin intercambio de personal o de información sobre clientes o mercados, es poco probable que los recursos compartidos sean significativos. Lo mismo se aplica a un esfuerzo común de formación. Sin embargo, cuando los recursos compartidos impliquen el intercambio de personas o de información, como por ejemplo, cuando el personal es gestionado en común o cuando se establece un departamento técnico común dentro de la estructura más amplia con el fin de proporcionar a las firmas que participen asesoramiento

técnico que las firmas deben acatar, es más probable que un tercero con juicio y bien informado concluya que los recursos compartidos son significativos.

Entidades de interés público

290.25 La sección 290 contiene disposiciones adicionales que reflejan la relevancia desde el punto de vista del interés público en determinadas entidades. A efectos de esta sección, las entidades de interés público son:

a) todas las entidades cotizadas, y
b) cualquier entidad:
   i. definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público o
   ii. cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede ser promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría.

290.26 Se recomienda a las firmas y a los organismos miembros de la IFAC que determinen si se deben tratar como entidades de interés público, otras entidades o determinadas categorías de entidades que cuentan con una amplia variedad de grupos de interés. Los factores a considerar incluyen:

- La naturaleza del negocio, como por ejemplo la tenencia de activos actuando como fiduciario para un elevado número de interesados. Los ejemplos pueden incluir las instituciones financieras, como bancos y compañías aseguradoras, y los fondos de pensiones,
- El tamaño, y
- El número de empleados.

Entidades vinculadas

290.27 En el caso de que el cliente de auditoría sea una entidad cotizada, cualquier referencia al cliente de auditoría en la presente sección incluye las entidades vinculadas con el cliente (salvo indicación contraria). En el caso de todos los demás clientes de auditoría, cualquier referencia al cliente de auditoría en la presente sección incluye las entidades vinculadas que el cliente controla directa o indirectamente. Cuando el equipo de auditoría sabe o tiene razones para pensar que una relación o circunstancia en la que participa otra entidad vinculada al cliente es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de auditoría incluirá a dicha entidad vinculada para la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

Responsables del gobierno de la entidad

290.28 Incluso cuando no lo requieran el presente Código, las normas de auditoría o las disposiciones legales y reglamentarias, se recomienda una comunicación regular entre la firma y los responsables del gobierno del cliente de auditoría con respecto a las relaciones y otras cuestiones que, en opinión de la firma, puedan razonablemente guardar relación con la independencia. esta comunicación permite a los responsables del gobierno de la entidad:

a) considerar los juicios de la firma aplicados para identificar y evaluar las amenazas a la independencia;
b) considerar la adecuación de las salvaguardas aplicadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable y
c) tomar las medidas adecuadas.

Dicho enfoque puede resultar especialmente útil con respecto a las amenazas de intimidación y de familiaridad.

Al cumplir con los requerimientos incluidos en esta sección relativos a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, la firma determinará, tras considerar la naturaleza e importancia de las circunstancias particulares y cuestiones a comunicar, la persona o personas adecuadas de la estructura de gobierno de la entidad a efectos de realizar sus comunicaciones. Cuando la firma se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como por ejemplo, con un comité de auditoría o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con todos los responsables del gobierno de la entidad para que estén informados adecuadamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Documentación

290.29 La documentación proporciona evidencia sobre los juicios del profesional de la contabilidad para alcanzar su conclusión con respecto al cumplimiento de los requerimientos de independencia. La ausencia de documentación no es un factor determinante de si la firma consideró una determinada cuestión ni de si es independiente.

El profesional de la contabilidad documentará las conclusiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia así como la sustancia de cualquier discusión relevante que apoye dichas conclusiones. En consecuencia:

a) Cuando se requieran salvaguardas para reducir una amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas existentes o aplicadas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y
b) Cuando una amenaza requirió un nivel significativo de análisis para determinar si se necesitaban salvaguardas y el profesional de la contabilidad concluyó que no eran necesarias porque la amenaza ya tenía un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y el fundamento de la conclusión.

Periodo del encargo

290.30 La independencia con respecto al cliente de auditoría se requiere tanto durante el periodo del encargo como durante el periodo cubierto por los estados financieros. El periodo del encargo comienza cuando el equipo de auditoría empieza a ejecutar servicios de auditoría. El periodo del encargo termina cuando se emite el informe de auditoría. Cuando el encargo es recurrente, finaliza cuando cualquiera de las partes notifica a la otra que la relación profesional ha llegado a su fin o cuando se emite el informe de auditoría final, según lo que se produzca más tarde.

290.31 Cuando una entidad pasa a ser cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la firma determinará si se originan amenazas en relación con la independencia debido a:

a) Relaciones financieras o empresariales con el cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros pero antes de la aceptación del encargo de auditoría, o
b) Servicios que se hayan prestado con anterioridad al cliente de auditoría.

290.32 Si se prestó un servicio que no era un servicio de aseguramiento al cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros pero antes de que el equipo de auditoría empiece a ejecutar servicios de auditoría y dicho servicio no estuviera permitido durante el periodo del encargo de auditoría, la firma evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia originada por dicho servicio. Si alguna amenaza no tiene un nivel aceptable, el encargo de auditoría únicamente se aceptará si se aplican salvaguardas para eliminarla o para reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- No incluir como miembro del equipo de auditoría a personal que prestó el servicio que no era de aseguramiento,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría y el trabajo que no es de aseguramiento según corresponda, o
- Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no es de aseguramiento o que otra firma realice de nuevo el servicio que no es de aseguramiento con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

Fusiones y adquisiciones

290.33 Cuando, como resultado de una fusión o de una adquisición, una entidad pasa a ser una entidad vinculada de un cliente de auditoría, la firma identificará y evaluará los intereses y relaciones pasados y actuales con la entidad vinculada que, teniendo en cuenta las salvaguardas disponibles, puedan afectar a su independencia y en consecuencia a su capacidad para continuar el encargo de auditoría después de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición.

290.34 La firma tomará las medidas necesarias para poner fin, antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición, a cualquier interés o relación que el presente Código no autorice. Sin embargo, si dicho interés o relación actual no pueden finalizarse razonablemente antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición, por ejemplo, porque la entidad vinculada no pueda

efectuar una transición ordenada a otro proveedor del servicio que no es de aseguramiento realizado hasta ahora por la firma, la firma evaluará la amenaza que origina dicho interés o relación. Cuanto más importante sea la amenaza, más probabilidades hay de que la objetividad de la firma peligre y de que no sea posible que siga siendo auditor. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La naturaleza y significatividad del interés o relación,
- La naturaleza y significatividad de la relación con la entidad vinculada (por ejemplo, que la entidad vinculada sea una dependiente o una dominante), y
- El tiempo necesario para que el interés o la relación puedan razonablemente finalizarse.

La firma comentará con los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que el interés o la relación no pueden razonablemente finalizarse antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y la evaluación de la significatividad de la amenaza.

290.35 Si los responsables del gobierno de la entidad solicitan a la firma que continúe como auditor, la firma lo hará únicamente si:

a) se pondrá fin al interés o a la relación tan pronto como sea razonablemente posible y, en cualquier caso, dentro del plazo de seis meses después de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición;
b) cualquier persona que tenga un interés o relación de ese tipo, incluso si se ha originado en la ejecución de un servicio que no es de aseguramiento que no estaría permitido según la presente sección, no será miembro del equipo del encargo en relación con la auditoría o responsable de la revisión de control de calidad del encargo y
c) se aplicarán las adecuadas medidas transitorias, según sea necesario, y se comentarán con los responsables del gobierno de la entidad. Los ejemplos de dichas medidas incluyen:
    - Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el trabajo que no es de aseguramiento, según corresponda,
    - Que un profesional de la contabilidad que no sea miembro de la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros, realice una revisión que sea equivalente a una revisión de control de calidad del encargo, o
    - Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no es de aseguramiento o que otra firma realice de nuevo dicho servicio con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

290.36 Es posible que la firma haya completado una cantidad importante de trabajo en relación con la auditoría antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y que pueda completar los procedimientos de auditoría restantes en un plazo breve. En dichas circunstancias, si los responsables del gobierno de la entidad solicitan a la firma que complete la auditoría mientras se mantenga el interés o relación identificados en el apartado 290.33, la firma lo hará únicamente si:

a) ha evaluado la significatividad de la amenaza originada por dicho interés o relación y ha comentado la evaluación con los responsables del gobierno de la entidad,
b) cumple los requerimientos aplicables de los apartados 290.35 (b)–(c), y
c) cesa como auditor como muy tarde en la fecha de emisión del informe de auditoría.

290.37 Al tratar los intereses y relaciones pasados y actuales cubiertos por los apartados 290.33 a 290.36, la firma determinará si, incluso en el caso de que se pudiesen cumplir todos los requerimientos, los intereses y relaciones originan amenazas que seguirían siendo tan importantes que la objetividad se vería comprometida y, si es así, la firma cesará como auditor.

290.38 El profesional de la contabilidad documentará cualquier interés o relación cubierto por los apartados 290.34 y 290.36 a los que no se pondrá fin antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y los motivos por los que no serán finalizados, las medidas transitorias aplicadas, los resultados de la discusión con los responsables del gobierno de la entidad, y el razonamiento seguido para determinar que los intereses y relaciones pasados y actuales no originan amenazas que seguirían siendo tan importantes que pondrían en peligro la objetividad.

Incumplimiento de una disposición de esta sección

290.39 Se puede producir un incumplimiento de una disposición de esta sección a pesar de que la firma de auditoría tenga políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se mantiene la independencia. Es posible que la consecuencia de un incumplimiento sea que resulte necesario poner fin al encargo de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

290.40 Cuando la firma de auditoría concluya que se ha producido un incumplimiento, pondrá fin, suspenderá o eliminará el interés o la relación que causó el incumplimiento y tratará sus consecuencias

290.41 Cuando se identifique un incumplimiento, la firma de auditoría considerará si es aplicable algún requerimiento legal o reglamentario en relación con este y, en caso afirmativo, cumplirá dicho requerimiento. La firma de auditoría considerará informar del incumplimiento a un organismo miembro, al regulador competente o a la autoridad de supervisión, si ello es práctica habitual o es de esperar que se haga en la jurisdicción en particular.

290.42 Cuando se detecte un incumplimiento, la firma de auditoría, de conformidad con sus políticas y procedimientos, comunicará el incumplimiento con prontitud al socio del encargo, a los responsables de las políticas y procedimientos relativas a la independencia, a otro personal relevante de la firma y, en su caso, a su red de firmas, y a los que están sujetos a los requerimientos de independencia quienes deben tomar medidas apropiadas. La firma de auditoría evaluará la significatividad del incumplimiento y su impacto en la objetividad de la firma y en su capacidad de emitir un informe de auditoría. La significatividad del incumplimiento dependerá de factores tales como:

- la naturaleza y la duración del incumplimiento;
- el número y la naturaleza de anteriores incumplimientos en relación con el encargo de auditoría actual;
- si un miembro del equipo de auditoría tenía conocimiento del interés o de la relación que causó el incumplimiento;
- si la persona que causó el incumplimiento es un miembro del equipo de auditoría u otra persona para la cual existen requerimientos de independencia;
- si el incumplimiento está relacionado con un miembro del equipo de auditoría, el papel de esa persona
- si el incumplimiento fue causado por la prestación de un servicio profesional, el impacto de dicho servicio, en su caso, en los registros contables o en las cantidades registradas en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; y
- el grado de las amenazas de interés propio, abogacía, intimidación u otras amenazas originadas por el incumplimiento.

290.43 Según la significatividad del incumplimiento, puede resultar necesario poner fin al encargo de auditoría o se podrán tomar medidas que traten de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento. La firma determinará si se pueden tomar esas medidas y si son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias. Para realizar dicha determinación, la firma aplicará su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando la significatividad del incumplimiento, las medidas a tomar y todos los hechos y circunstancias específicos a disposición del profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que la objetividad de la firma está comprometida y, en consecuencia, que la firma no puede emitir un informe de auditoría.

290.44 Como ejemplos de las medidas que la firma puede considerar están:

- retirar a la persona del equipo de auditoría;
- realizar una revisión adicional del trabajo de auditoría afectado o realizar de nuevo dicho trabajo en la medida necesaria, utilizando en ambos casos personal diferente;
- recomendar que el cliente de auditoría contrate a otra firma para que revise o realice de nuevo en la medida necesaria el trabajo de auditoría afectado; y
- cuando el incumplimiento está relacionado con un servicio que no es de aseguramiento que afecta a los registros contables o a una cantidad registrada en los estados financieros, contratar a otra firma para que valore los resultados del servicio que no es de aseguramiento o que otra firma realice de nuevo el servicio que no es de aseguramiento en la medida necesaria para responsabilizarse de este.

290.45 Si la firma determina que no se pueden tomar medidas para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, informará a los responsables del gobierno de la entidad cuanto antes y tomará las medidas necesarias para poner fin al encargo de auditoría de conformidad con cualquier requerimiento legal o reglamentario aplicable al cese del encargo de auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no permitan el cese, la firma cumplirá, en su caso, los requerimientos de información o revelación.

290.46 Si la firma determina que se pueden tomar medidas para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, discutirá dicho incumplimiento y las medidas tomadas o que

tiene previsto tomar con los responsables del gobierno de la entidad. La firma discutirá el incumplimiento y las medidas en cuanto sea posible, salvo si los responsables del gobierno de la entidad han establecido un momento alternativo para informar de los incumplimientos menos importantes. Las cuestiones a discutir incluirán:

- la significatividad del incumplimiento, incluida su naturaleza y la duración ;
- el modo en que ocurrió y fue detectado;
- las medidas que se tomaron o que se propone que se tomen y el fundamento de la firma sobre el modo en que dichas medidas tratarán de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento y permitirán la emisión del informe de auditoría;
- la conclusión de que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida y el fundamento que sustenta esa conclusión; y
- cualquier medida que ha tomado la firma o que tiene previsto tomar para reducir o evitar el riesgo de que ocurran más incumplimientos.

290.47 La firma comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad todas las cuestiones discutidas de conformidad con el apartado 290.46 y obtendrá el acuerdo de ellos de que las medidas se pueden tomar o se han tomado, para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento. La comunicación incluirá una descripción de las políticas y procedimientos de la firma aplicables al incumplimiento diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se mantiene la independencia y de las medidas que ha tomado o que tiene previsto tomar la firma, para reducir o evitar el riesgo de que ocurran más incumplimientos. Si los responsables del gobierno de la entidad no están de acuerdo con que las medidas tratan de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, la firma tomará las medidas necesarias para poner fin al encargo de auditoría cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias, de conformidad con las disposiciones aplicables al cese del encargo de auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no permitan el cese, la firma cumplirá, en su caso, los requerimientos de información o revelación.

290.48 Si el incumplimiento se ha producido antes de la emisión del informe de auditoría anterior, la firma cumplirá esta sección valorando la significatividad del incumplimiento y su impacto en la objetividad de la firma y en su capacidad para emitir un informe de auditoría en el periodo actual. La firma también considerará, en su caso, el impacto del incumplimiento sobre su objetividad en relación con cualquier informe de auditoría emitido con anterioridad, y la posibilidad de retirar dichos informes de auditoría, y discutirá la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

290.49 La firma documentará el incumplimiento, las medidas que se tomaron, las decisiones clave que se adoptaron y todas las cuestiones que se discutieron con los responsables del gobierno de la entidad y cualquier discusión con un organismo miembro, con el regulador competente o con el órgano supervisor.. Cuando la firma siga adelante con el encargo de auditoría, las cuestiones que se deben documentar incluirán también la conclusión que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida y el razonamiento de por qué las medidas tomadas trataron de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento de tal modo que la firma pudo emitir el informe de auditoría.

Se han dejado en blanco intencionadamente los apartados 290.50 a 290.99.

Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia

290.100 En los apartados 290.102 a 290.228 se describen circunstancias y relaciones específicas que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia. Se describen las amenazas potenciales y los tipos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable y se identifican ciertas situaciones en las que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable. En dichos apartados no se describen todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar una amenaza en relación con la independencia. La firma y los miembros del equipo de auditoría evaluarán las implicaciones de circunstancias y de relaciones similares pero diferentes y determinarán si, cuando sea necesario, se pueden aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas en relación con la independencia o reducirlas a un nivel aceptable, incluidas las salvaguardas mencionadas en los apartados 200.12 a 200.15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

290.101 Los apartados 290.102 a 290.125 contienen referencias a la materialidad de un interés financiero, préstamo o aval, o a la significatividad de una relación empresarial. Con el fin de determinar si un interés es material para una persona, pueden tenerse en cuenta su patrimonio neto y el de los miembros de su familia inmediata.

Intereses financieros

290.102 Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen:

a) del papel de la persona que tiene el interés financiero
b) de si el interés financiero es directo o indirecto, y
c) de la materialidad del interés financiero.

290.103 Los intereses financieros se pueden tener a través de un intermediario (por ejemplo, un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio). La determinación de si dichos intereses financieros son directos o indirectos depende de si el beneficiario controla el instrumento de inversión o tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión. Cuando existe control sobre el instrumento de inversión o capacidad para influir en las decisiones de inversión, el presente Código califica el interés financiero como interés financiero directo. Por el contrario, cuando el beneficiario del interés financiero no controla el instrumento de inversión o no tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión, el presente Código califica dicho interés financiero como interés financiero indirecto.

290.104 Si un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata, o una firma tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de auditoría, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente: un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata, o la firma.

290.105 Cuando un miembro del equipo de auditoría sabe que un familiar próximo tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de auditoría, se origina una amenaza de interés propio. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La naturaleza de la relación existente entre el miembro del equipo de auditoría y su familiar próximo, y
- La materialidad del interés financiero para el familiar próximo.
- Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:
- la venta por parte del familiar próximo, tan pronto como sea posible, de la totalidad del interés financiero o la venta de una parte suficiente del interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material,
- recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría, o
- retirar a dicha persona del equipo de auditoría.

290.106 Si un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata o una firma tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en una entidad que tiene a su vez un interés que le permite controlar al cliente de auditoría y el cliente de auditoría es material para la entidad, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero de ese tipo: un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata o la firma

290.107 El hecho de que el fondo de pensiones de la firma tenga un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en un cliente de auditoría origina una amenaza de interés propio. Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

290.108 Si otros socios de la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría, o miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se

origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguno de dichos socios, ni miembros de su familia inmediata, tendrán un interés financiero de ese tipo en dicho cliente de auditoría.

290.109 La oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría no es forzosamente la oficina a la que está asignado dicho socio. En consecuencia, cuando el socio del encargo está situado en una oficina diferente de la de los restantes miembros del equipo de auditoría, se aplicará el juicio profesional con el fin de determinar cuál es la oficina en la que ejerce el socio en relación con dicho encargo.

290.110 Si otros socios y gerentes que prestan servicios que no son de auditoría al cliente de auditoría, con excepción de aquéllos cuya participación es mínima, o miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en dicho cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguna de dichas personas, ni miembros de su familia inmediata, tendrán un interés financiero de esa categoría en tal cliente de auditoría.

290.111 A pesar de lo dispuesto en los apartados 290.108 y 290.110, la tenencia de un interés financiero en un cliente de auditoría por un miembro de la familia inmediata de:

a) un socio situado en la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría o
b) un socio o gerente que presta servicios que no son de auditoría al cliente de auditoría,

no se considera que comprometa la independencia si el interés financiero se recibe como resultado de los derechos como empleado del miembro de la familia inmediata (por ejemplo, a través de un plan de pensiones o de opciones sobre acciones) y que, cuando es necesario, se aplican salvaguardas para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Sin embargo, cuando el miembro de la familia inmediata tiene u obtiene el derecho a vender el interés financiero o, en el caso de opciones sobre acciones, el derecho a ejercitar la opción, el interés financiero será vendido o se renunciará al mismo en cuanto sea posible.

290.112 Se puede originar una amenaza de interés propio cuando la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tienen un interés financiero en una entidad y el cliente de auditoría también tiene un interés financiero en dicha entidad. Sin embargo, se considera que la independencia no peligra si dichos intereses son inmateriales y si el cliente de auditoría no puede ejercer una influencia significativa sobre la otra entidad. Si dicho interés es material para cualquiera de las partes y si el cliente de auditoría puede ejercer una influencia significativa sobre la otra entidad, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá un interés de ese tipo y cualquier persona que tenga un interés de ese tipo, antes de integrarse en el equipo de auditoría:

a) Venderá el interés, o
b) Venderá una parte suficiente del interés de tal forma que el interés restante no sea material.

290.113 Se puede originar una amenaza de familiaridad o de intimidación si un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata o la firma tienen un interés financiero en una entidad, cuando se sabe que un administrador o un directivo o un propietario que controle al cliente de auditoría también tienen un interés financiero en dicha entidad. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El papel del profesional en el equipo de auditoría,
- Si la propiedad de la entidad está concentrada o dispersa,
- Si el interés otorga al inversor la capacidad de controlar o de influir de manera significativa sobre la entidad, y
- La materialidad del interés financiero.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar del equipo de auditoría al miembro del mismo que posee el interés financiero, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

290.114 El hecho de que la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tengan un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de auditoría en calidad de administrador de un trust origina una amenaza de interés propio. Del mismo modo, se origina una amenaza de interés propio cuando

a) un socio de la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con la auditoría,
b) otros socios y gerentes que prestan servicios que no son de aseguramiento al cliente de auditoría, salvo aquéllos cuya participación es mínima, o
c) miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en un cliente de auditoría en calidad de administradores de un trust.

No se tendrá dicho interés salvo que:

a) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, sean beneficiarios directos del trust.
b) El interés en el cliente de auditoría que es propiedad del trust no sea material para el mismo.
c) El trust no pueda ejercer una influencia significativa sobre el cliente de auditoría, y
d) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma puedan influir de manera significativa en cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en el cliente de auditoría.

290.115 Los miembros del equipo de auditoría determinarán si origina una amenaza de interés propio cualquier interés financiero conocido en el cliente de auditoría que sea propiedad de otras personas, incluido:

a) Socios y personal profesional de la firma, distintos de los mencionados anteriormente, o los miembros de su familia inmediata, y
b) Personas que tengan una relación personal estrecha con un miembro del equipo de auditoría.

Que dichos intereses originen una amenaza de interés propio depende de factores tales como:

- La estructura organizativa, operativa y jerárquica de la firma, y
- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar del equipo de auditoría al miembro del mismo que tiene la relación personal,
- Excluir al miembro del equipo de auditoría de cualquier decisión significativa relativa al encargo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

290.116 Si la firma, o un socio, un empleado de la firma, o un miembro de su familia inmediata reciben, por ejemplo, por vía de herencia o como regalo o como resultado de una fusión, un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de auditoría, y dicho interés no estuviera permitido por la presente sección:

a) Si el interés es recibido por la firma, la totalidad del mismo se venderá inmediatamente o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material,
b) Si el interés es recibido por un miembro del equipo de auditoría, o por un miembro de su familia inmediata, la persona que ha recibido el interés financiero lo venderá inmediatamente o venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material, o
c) Si el interés es recibido por una persona que no es miembro del equipo de auditoría, o por un miembro de su familia inmediata, el interés financiero se venderá lo antes posible o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material. Mientras no se venda el interés financiero, se determinará si es necesaria alguna salvaguarda.

Préstamos y avales

290.117 La concesión de un préstamo o de un aval a un miembro del equipo de auditoría o a un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de auditoría que sea un banco o una

institución similar, puede originar una amenaza en relación con la independencia. En el caso de que el préstamo o el aval no se concedan siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos, ni bajo términos y condiciones normales, se origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ningún miembro del equipo de auditoría, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma aceptarán un préstamo o un aval con esas características.

290.118 En el caso de que un cliente de auditoría que sea un banco o una institución similar conceda un préstamo a la firma siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales y cuando dicho préstamo sea material para el cliente o para la firma que lo recibe, existe la posibilidad de aplicar salvaguardas para reducir la amenaza de interés propio a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es que el trabajo sea revisado por un profesional de la contabilidad de una firma de la red que no participe en la auditoría ni haya recibido el préstamo.

290.119 La concesión de un préstamo o de un aval por un cliente de auditoría que sea un banco o una institución similar a un miembro del equipo de auditoría o a un miembro de su familia inmediata, no origina una amenaza en relación con la independencia si el préstamo o el aval se conceden siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales. Como ejemplos de este tipo de préstamos están las hipotecas, los descubiertos bancarios, los préstamos para la adquisición de un automóvil y los saldos de tarjetas de crédito.

290.120 Si la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata aceptan un préstamo o un aval de un cliente de auditoría que no es un banco o una institución similar, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo de auditoría o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

290.121 Del mismo modo, si la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata, otorgan un préstamo o un aval a un cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo de auditoría o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

290.122 Si la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata, tienen depósitos o una cuenta de valores en un cliente de auditoría que sea un banco, un intermediario bursátil o una institución similar, no se origina una amenaza en relación con la independencia si el depósito o la cuenta se rigen por condiciones normales de mercado.
Relaciones empresariales

290.123 Se produce una relación empresarial estrecha entre la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata y un cliente de auditoría o su dirección cuando existe una relación mercantil o un interés financiero común, y puede originar una amenaza de interés propio o de intimidación. Los ejemplos de dichas relaciones incluyen:

- Tener un interés financiero en un negocio común, bien con el cliente o bien con su propietario, con un administrador, con un directivo o con otra persona que realice actividades de alta dirección para dicho cliente.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más servicios o productos del cliente y para ofrecer en el mercado el producto o servicio resultante, mencionando a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o marketing bajo los cuales la firma distribuye o vende los productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o vende los productos o servicios de la firma.

Salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para la firma y para el cliente o su dirección, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia, no se entablará dicha relación empresarial, o se reducirá a un nivel insignificante o se le pondrá fin.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

En el caso de un miembro del equipo de auditoría, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para él, se retirará a dicha persona del equipo de auditoría.

Si la relación empresarial se produce entre un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de auditoría y el cliente de auditoría o su dirección, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

290.124 Una relación empresarial en la que la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tienen un interés en una entidad en la que la propiedad está concentrada, y el cliente de auditoría o un administrador o un directivo del cliente, o cualquier grupo de los mismos también poseen un interés financiero en dicha entidad, no origina amenazas en relación con la independencia mientras:

a) La relación empresarial carezca de importancia para la firma, para el miembro del equipo de auditoría y para el miembro de su familia inmediata, y para el cliente,
b) El interés financiero sea inmaterial para el inversor o grupo de inversores, y
c) El interés financiero no otorgue al inversor o grupo de inversores capacidad para controlar la entidad en la que la propiedad está concentrada.

290.125 La compra de bienes y servicios a un cliente de auditoría por la firma, o por un miembro del equipo de auditoría o por un miembro de su familia inmediata, no origina por lo general una amenaza en relación con la independencia, mientras la transacción se produzca en el curso normal de los negocios y en condiciones de independencia mutua. No obstante, dichas transacciones pueden ser de una naturaleza o importe tales que originen una amenaza de interés propio. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Eliminar la transacción o reducir su importancia, o
- Retirar a la persona del equipo de auditoría.

Relaciones familiares y personales

290.126 Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de auditoría y un administrador o directivo o determinados empleados (dependiendo de su puesto) del cliente de auditoría pueden originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de varios factores, incluyendo las responsabilidades de esa persona en el equipo de auditoría, el papel del familiar o de la otra persona de la plantilla del cliente y de lo estrecha que sea la relación.

290.127 Cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de auditoría es:

a) administrador o directivo del cliente de auditoría, o
b) un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, u ocupó un puesto similar durante cualquier periodo cubierto por el encargo o por los estados financieros, las amenazas en relación con la independencia sólo se pueden reducir a un nivel aceptable retirando a dicha persona del equipo de auditoría. La relación es tan estrecha que ninguna otra salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguna persona con una relación de ese tipo será miembro del equipo de auditoría.

290.128 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo del cliente. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- El puesto desempeñado por el miembro de la familia inmediata, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad del miembro de su familia inmediata.

290.129 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un familiar próximo de un miembro del equipo de auditoría es:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

a) administrador o directivo del cliente de auditoría, o
b) un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:
- La naturaleza de las relaciones existentes entre el miembro del equipo de auditoría y su familiar próximo,
- El puesto desempeñado por el familiar próximo, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:
- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de su familiar próximo.

290.130 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro del equipo de auditoría mantiene una relación estrecha con una persona que no es un miembro de su familia inmediata, ni un familiar próximo, pero es un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión. El miembro del equipo de auditoría que mantenga ese tipo de relación se asesorará de conformidad con las políticas y procedimientos de la firma. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:
- La naturaleza de la relación existente entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.
- El puesto que dicha persona desempeña en la plantilla del cliente, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:
- Retirar al profesional del equipo del auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de la persona con la que mantiene una relación estrecha.

290.131 Una relación personal o familiar entre (a) un socio o un empleado de la firma que no sean miembros del equipo de auditoría y (b) un administrador o un directivo del cliente de auditoría o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación. Los socios y empleados de la firma que tengan conocimiento de dichas relaciones se asesorarán de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:
- La naturaleza de la relación existente entre el socio o el empleado de la firma y el administrador o el directivo o el empleado del cliente,
- La interacción del socio o del empleado de la firma con el equipo de auditoría,
- El puesto que ocupen el socio o el empleado dentro de la firma, y
- El puesto que ocupe la otra persona en la plantilla del cliente.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:
- Estructurar las responsabilidades del socio o del empleado de la firma con el fin de reducir cualquier posible influencia suya sobre el encargo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el correspondiente trabajo de auditoría realizado.

Relación de empleo con un cliente de auditoría

290.132 Se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación si un administrador o un directivo del cliente de auditoría o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados

financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión ha sido miembro del equipo de auditoría o socio de la firma.

290.133 Si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio de la firma han sido contratados por el cliente de auditoría en un puesto de dichas características y continúa habiendo una conexión significativa entre la firma y dicha persona, la amenaza es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio se incorporan al cliente de auditoría en calidad de administrador o de directivo o como empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, se considera que la independencia peligra salvo que:

a) dicha persona no tenga derecho a beneficio o pago alguno procedentes de la firma, salvo que se realicen de conformidad con acuerdos fijos predeterminados y que cualquier importe que se le deba no sea material para la firma y
b) dicha persona no siga participando o parezca estar participando en los negocios o actividades profesionales de la firma.

290.134 Si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio de la firma han sido contratados por el cliente de auditoría en un puesto de dichas características y ya no existe una conexión significativa entre la firma y dicha persona, la existencia de una amenaza de familiaridad o de intimidación y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- el puesto que dicha persona ha pasado a ocupar en la plantilla del cliente,
- cualquier relación que vaya a tener dicha persona con el equipo de auditoría,
- el tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó de pertenecer al equipo de auditoría o dejó de ser socio de la firma y
- el antiguo puesto de dicha persona en el equipo de auditoría o en la firma, por ejemplo, si era responsable de mantener un contacto habitual con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Modificar el plan de auditoría,
- Asignar al equipo de auditoría personas con suficiente experiencia en relación con la persona que ha sido contratada por el cliente, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del antiguo miembro del equipo de auditoría.

290.135 Si un antiguo socio de la firma se ha incorporado a una entidad en un puesto de dichas características y, con posterioridad, la entidad pasa a ser cliente de auditoría de la firma, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza en relación con la independencia y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

290.136 Se origina una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo de auditoría participa en el encargo de auditoría sabiendo que se incorporará o es posible que se incorpore a la plantilla del cliente en el futuro. Las políticas y procedimientos de la firma requerirán que los miembros de un equipo de auditoría que inicien negociaciones con vistas incorporarse a la plantilla del cliente, lo notifiquen a la firma. Cuando se reciba dicha notificación, se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Una revisión de cualquier juicio significativo realizado por dicha persona mientras formaba parte del equipo.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.137 Se originan amenazas de familiaridad o de intimidación cuando un socio clave de auditoría se incorpora a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público en calidad de:

a) administrador o directivo de la entidad, o
b) un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Se considera que la independencia peligra salvo que, después de que el socio haya dejado de ser socio clave de auditoría, la entidad de interés público ha emitido estados financieros auditados que cubren un periodo no inferior a doce meses y que el socio no fue miembro del equipo de auditoría con respecto a la auditoría de dichos estados financieros.

290.138 Se origina una amenaza de intimidación cuando la persona que fue Socio Director de la firma (Director General o equivalente) se incorpora a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público como:

a) empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de sus estados financieros o
b) administrador o directivo de la entidad.

Se considera que la independencia peligra salvo que hayan transcurrido doce meses desde que dicha persona dejó de ser Socio Director (Director General o equivalente) de la firma.

290.139 Se considera que la independencia no peligra si, como resultado de una combinación de negocios, un antiguo socio clave de auditoría o el antiguo Socio Director de la firma, ocupan un puesto como el que se describe en los apartados 290.137 y 290.138 y:

a) el puesto no se ocupó pensando en la combinación de negocios,
b) cualquier beneficio o pago que la firma debía al antiguo socio ha sido pagado en su totalidad, salvo que se realice de conformidad con acuerdos fijos predeterminados, y que cualquier importe que se le deba al socio no sea material para la firma,
c) el antiguo socio no siga participando o parezca participar en los negocios o actividades profesionales de la firma y
d) El puesto ocupado por el antiguo socio en el cliente de auditoría se comente con los responsables del gobierno de la entidad.

Asignaciones temporales de personal

290.140 La cesión de personal por la firma a un cliente de auditoría puede originar una amenaza de autorrevisión. Se puede prestar esta ayuda, pero sólo durante un corto periodo de tiempo y mientras el personal de la firma no participe en:

a) La prestación de servicios que no son de aseguramiento y que no están permitidos en la presente sección, o
b) La asunción de responsabilidades de la dirección.

En todas las circunstancias, el cliente de auditoría tendrá la responsabilidad de la dirección y supervisión de las actividades del personal cedido.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Llevar a cabo una revisión adicional del trabajo realizado por el personal cedido,
- No asignar a dicho personal ninguna responsabilidad de auditoría relacionada con alguna función o actividad realizada por el mismo durante la asignación temporal de personal, o
- No incluir al personal cedido en el equipo de auditoría.

Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría

290.141 Pueden originarse amenazas de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad cuando un miembro del equipo de auditoría ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente de auditoría. Este es el caso cuando, por ejemplo, un miembro del equipo de auditoría tiene que evaluar elementos de los estados financieros para los que él mismo preparó los registros contables cuando trabajaba para el cliente.

290.142 Si, durante el periodo cubierto por el informe de auditoría, un miembro del equipo de auditoría actuó como administrador o directivo del cliente de auditoría o como empleado con un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, dicha persona no será asignada al equipo de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

290.143 Pueden originarse amenazas de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad cuando, antes del periodo cubierto por el informe de auditoría, un miembro del equipo de auditoría ha sido administrador o directivo del cliente de auditoría, o trabajó en un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión. Por ejemplo, dichas amenazas se originan si una decisión tomada o trabajo realizado por dicha persona en el periodo anterior, mientras trabajaba para el cliente, ha de ser evaluada en el periodo actual como parte del encargo de auditoría. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El puesto que dicha persona ocupó en la plantilla del cliente.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó su puesto en el cliente, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es la revisión del trabajo realizado por dicha persona como miembro del equipo de auditoría.

Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoría

290.144 Si un socio o un empleado de la firma actúan como administrador o directivo de un cliente de auditoría, las amenazas de autorrevisión y de interés propio que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ningún socio o empleado actuará como administrador o directivo de un cliente de auditoría

290.145 El puesto de Secretario del Consejo tiene implicaciones distintas en cada jurisdicción. Las tareas pueden variar desde tareas administrativas, como la gestión del personal y el mantenimiento de los registros y libros de la sociedad, hasta tareas tan diversas como asegurar que la sociedad cumple las disposiciones legales y reglamentarias o proporcionar asesoramiento sobre cuestiones de gobierno corporativo. Por lo general, se considera que dicho puesto implica una relación estrecha con la entidad.

290.146 Si un socio o un empleado de la firma actúan como Secretario del Consejo de un cliente de auditoría, se originan amenazas de autorrevisión y de abogacía generalmente tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. No obstante lo dispuesto en el apartado 290.144, cuando dicha práctica esté específicamente permitida por la legislación del país, por las normas o prácticas profesionales, y siempre que la dirección tome todas las decisiones importantes, las tareas y actividades se limitarán a aquéllas que sean de naturaleza rutinaria y administrativa, como la preparación de actas y el mantenimiento de las declaraciones legales. En dichas circunstancias, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

290.147 La prestación de servicios administrativos para dar soporte a la función de Secretaría de una sociedad o para proporcionar asesoramiento en relación con cuestiones administrativas de la Secretaría no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia, siempre que la dirección del cliente tome todas las decisiones importantes.

Vinculación prolongada del personal de categoría superior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría

Disposiciones generales

290.148 Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal de categoría superior a un encargo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- El tiempo de pertenencia de dicha persona al equipo de auditoría,
- El papel de dicha persona en el equipo de auditoría,
- La estructura de la firma,
- La naturaleza del encargo de auditoría,
- Si se han producido cambios en el equipo directivo del cliente, y
- Si ha variado la naturaleza o la complejidad de las cuestiones contables y de presentación de información del cliente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Rotación del personal de categoría superior del equipo de auditoría.
- Revisión del trabajo del personal de categoría superior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo de auditoría, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.149 Con respecto a una auditoría de una entidad de interés público, una persona no será socio clave de auditoría durante más de siete años. Pasado ese plazo, dicha persona no volverá a ser miembro del equipo del encargo o socio clave de auditoría para el cliente hasta transcurridos dos años. Durante ese plazo, dicha persona no participará en la auditoría de la entidad, ni realizará el control de calidad del encargo, ni recibirá consultas del equipo del encargo o del cliente en relación con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, ni influirá directamente en el resultado del encargo.

290.150 No obstante lo dispuesto en el apartado 290.149, en casos no frecuentes, debido a circunstancias imprevistas fuera del control de la firma, se puede permitir que aquellos socios clave de auditoría cuya continuidad sea especialmente importante para la calidad de la auditoría permanezcan un año más en el equipo de auditoría, siempre que la amenaza en relación con la independencia pueda ser eliminada o reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Por ejemplo, un socio clave de auditoría puede permanecer en el equipo de auditoría durante un año más en circunstancias en las que, debido a hechos imprevistos, no es posible la rotación requerida, como puede ocurrir en caso de enfermedad grave del socio del encargo previsto.

290.151 Una prolongada vinculación de otros socios con un cliente de auditoría que es una entidad de interés público origina amenazas de familiaridad y de interés propio. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- El tiempo que ha estado vinculado cada socio con cliente de auditoría,
- El papel, en su caso, de dicha persona en el equipo de auditoría,
- La naturaleza, frecuencia y extensión de las interacciones de dicha persona con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Rotación del socio del equipo de auditoría o finalización por otro medio de la vinculación del socio con el cliente de auditoría, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

290.152 Cuando un cliente de auditoría pasa a ser una entidad de interés público, para determinar la fecha en que debe producirse la rotación se tendrá en cuenta el tiempo durante el cual la persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría antes de que el cliente se convirtiera en entidad de interés público. Si dicha persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante cinco años o menos cuando el cliente pasa a ser una entidad de interés público, el número de años durante los que puede continuar prestando servicios al cliente en ese puesto, antes de abandonar el encargo por rotación, es de siete años, deducidos los años durante los que ya haya prestado servicios. Si la persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante seis años o más cuando el cliente se convierte en entidad de interés público, el socio puede continuar prestando servicios en ese puesto durante un máximo de dos años más antes de abandonar el encargo por rotación.

290.153 Cuando la firma sólo cuente con un número limitado de personas con el conocimiento y experiencia necesarios para actuar como socio clave de auditoría en la auditoría de una entidad de interés público, la rotación de socios clave de auditoría puede no ser una salvaguarda disponible. Si un regulador independiente en la jurisdicción correspondiente ha establecido una exención a la rotación de socios en dichas circunstancias, una persona puede permanecer como socio clave de auditoría durante más de siete años, de conformidad con dicha normativa, siempre que el regulador independiente haya especificado salvaguardas alternativas y que éstas se apliquen, como puede ser la realización con regularidad de una revisión externa independiente.
Prestación de servicios que no son de aseguramiento a un cliente de auditoría

290.154 Tradicionalmente las firmas han prestado a sus clientes de auditoría una gama de servicios que no son de aseguramiento, acordes con sus cualificaciones y especialización. La prestación de servicios que no son de aseguramiento puede, sin embargo, originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de miembros del equipo de auditoría. En la mayoría de los casos las amenazas que se originan son amenazas de autorrevisión, de interés propio y de abogacía.

290.155 Debido a los nuevos desarrollos en los negocios, a la evolución de los mercados financieros y a los cambios en la tecnología de la información, resulta imposible establecer una relación exhaustiva de servicios que no son de aseguramiento que se pueden prestar a un cliente de auditoría. Cuando en la presente sección no existan unas directrices específicas en relación con un determinado servicio que no es de aseguramiento, se aplicará el marco conceptual para la evaluación de las circunstancias particulares.

290.156 Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de auditoría, se determinará si la prestación de dicho servicio originaría una amenaza en relación con la independencia. En la evaluación de la significatividad de cualquier amenaza originada por un determinado servicio que no es de aseguramiento, se tendrá en cuenta cualquier amenaza que el equipo de auditoría pueda considerar que se origina por la prestación de otros servicios que no son de aseguramiento. Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no es de aseguramiento.

290.157 La firma puede prestar servicios que no son de aseguramiento a las siguientes entidades vinculadas con el cliente de auditoría y para las que, en otro caso, existirían restricciones en la presente sección:

a) a una entidad que no es cliente de auditoría que controla directa o indirectamente al cliente de auditoría,
b) a una entidad que no es cliente de auditoría, con un interés financiero directo en el cliente, si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material para dicha entidad, o
c) a una entidad, que no es cliente de auditoría, que se encuentra bajo control común con el cliente de auditoría, si es razonable concluir que (a) los servicios no originan una amenaza de autorrevisión porque los resultados de los servicios no serán sometidos a procedimientos de auditoría y (b) cualquier amenaza originada por la prestación de dichos servicios se elimina o reduce a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

290.158 Un servicio que no es de aseguramiento prestado a un cliente de auditoría no compromete la independencia de la firma cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público si:

a) El mencionado servicio que no es de aseguramiento cumple las disposiciones de la presente sección relativas a clientes de auditoría que no son entidades de interés público.
b) Se pone fin a los servicios que, de acuerdo con la presente sección, no se pueden prestar a clientes de auditoría que son entidades de interés público antes de que el cliente se convierta en una entidad de interés público o a la mayor brevedad posible después de ello.
c) La firma aplica salvaguardas cuando resulta necesario para eliminar las amenazas en relación con la independencia originadas por el servicio o reducirlas a un nivel aceptable.

Responsabilidades de la dirección

290.159 La dirección de una entidad realiza un gran número de actividades con el fin de gestionar la entidad en el mejor provecho de las partes interesadas en la misma. No es posible detallar cada una de las actividades que constituyen las responsabilidades de la dirección. Sin embargo, las responsabilidades de la dirección comprenden liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones significativas en relación con la adquisición, el despliegue y el control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales.

290.160 Determinar si una actividad es responsabilidad de la dirección depende de las circunstancias y exige la aplicación de juicio. Los ejemplos de actividades que por lo general se consideran responsabilidades de la dirección incluyen:

- Fijación de políticas y dirección estratégica.
- Dirección de los empleados de la entidad y asunción de responsabilidad con respecto a sus actuaciones .
- Autorización de transacciones.

- Decisión acerca de las recomendaciones de la firma, o de otros terceros que se deben implementar.
- Asunción de la responsabilidad con respecto a la preparación y presentación fiel de estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable,
- Asunción de la responsabilidad con respecto al diseño, implementación y mantenimiento del control interno.

290.161 Las actividades rutinarias y administrativas o que se refieren a cuestiones que no son significativas no se consideran, por lo general, responsabilidades de la dirección. Por ejemplo, la ejecución de una transacción no significativa que ha sido autorizada por la dirección o el seguimiento de las fechas para la presentación de las declaraciones legales y el asesoramiento a un cliente de auditoría sobre dichas fechas no se consideran responsabilidades de la dirección. Además, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la dirección a hacerse cargo de sus responsabilidades no supone asumir una responsabilidad de la dirección.

290.162 Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría, las amenazas que se originarían serían tan importantes que ninguna salvaguarda podría reducirlas a un nivel aceptable. Por ejemplo, seleccionar las recomendaciones hechas por la firma que se deben implementar origina amenazas de autorrevisión y de interés propio. Además, asumir una responsabilidad de la dirección origina una amenaza de familiaridad ya que la firma se alinearía demasiado con los puntos de vista y los intereses de la dirección. En consecuencia, la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría.

290.163 Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección al prestar servicios que no son de aseguramiento a un cliente de auditoría, la firma se asegurará de que un miembro de la dirección sea responsable de los juicios y decisiones significativos que son responsabilidad propia de la dirección, evaluando los resultados del servicio y responsabilizándose de las medidas que deban tomarse como resultado del servicio. De esta forma se reduce el riesgo de que la firma formule inadvertidamente algún juicio significativo o tome alguna medida importante en nombre de la dirección. Se reduce aún más el riesgo cuando la firma da la oportunidad al cliente de formular juicios y de tomar decisiones partiendo de un análisis y presentación objetivos y transparentes de las cuestiones.

Preparación de registros contables y de estados financieros

Disposiciones generales

290.164 La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichas responsabilidades incluyen:

- Originar o modificar las anotaciones en el libro diario o determinar las cuentas en las que se clasifican las transacciones,
- Preparar o modificar los documentos de soporte o los datos de base, en formato electrónico u otro, que sirven de evidencia de que una transacción ha tenido lugar (por ejemplo, órdenes de compra, registros de tiempos para la nómina y pedidos de clientes).

290.165 La prestación de servicios de contabilidad y de teneduría de libros, tales como la preparación de registros contables o de estados financieros, a un cliente de auditoría origina una amenaza de autorrevisión cuando seguidamente la firma audita los estados financieros.

290.166 El proceso de la auditoría, no obstante, requiere un diálogo entre la firma y la dirección del cliente de auditoría, que puede abarcar:

- la aplicación de normas o de políticas contables y los requerimientos de revelación de información en los estados financieros,
- la adecuación del control financiero y contable y de los métodos utilizados para la determinación de las cantidades por las que figuran los activos y pasivos, o
- la propuesta de asientos de ajuste en el libro diario.

Se considera que estas actividades son una parte normal del proceso de la auditoría y que no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia.

290.167 El cliente puede, asimismo, solicitar a la firma asistencia técnica sobre cuestiones tales como la resolución de problemas de conciliación de cuentas o el análisis y la recogida de

información para la realización de informes destinados al regulador. Adicionalmente, el cliente puede solicitar asesoramiento técnico sobre cuestiones contables como la conversión de unos estados financieros de un marco de información financiera a otro (por ejemplo, con el fin de cumplir las políticas contables del grupo o para migrar a un marco de información financiera diferente como pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera). Se considera que estas actividades no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia, mientras la firma no asuma una responsabilidad de la dirección del cliente.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

290.168 La firma puede prestar servicios relacionados con la preparación de registros contables y de estados financieros a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público cuando los servicios sean de naturaleza rutinaria o mecánica, siempre que cualquier amenaza de autorrevisión que se haya podido originar se reduzca a un nivel aceptable. Los ejemplos de dichos servicios incluyen:

- Proporcionar servicios de nómina sobre la base de datos originados por el cliente.
- Registrar transacciones de las que el cliente ha determinado o aprobado la adecuada clasificación en cuentas.
- Registrar en el libro mayor transacciones codificadas por el cliente.
- Registrar en el balance de comprobación asientos aprobados por el cliente, y
- Preparar estados financieros partiendo de información del balance de comprobación.

Siempre se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se haya originado y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Tomar medidas para que dichos servicios sean realizados por una persona que no sea miembro del equipo de auditoría, o
- En el caso de que un miembro del equipo de auditoría realice dichos servicios, recurrir a un socio o a un miembro del personal de categoría superior con la suficiente especialización, que no sea miembro del equipo de auditoría, para que revise el trabajo realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.169 Salvo en situaciones de emergencia, la firma no prestará a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, servicios de contabilidad y de teneduría de libros, incluidos los servicios de nómina, ni preparará estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, ni información financiera que constituya la base de los estados financieros.

290.170 No obstante lo dispuesto en el apartado 290.169, la firma puede prestar servicios de contabilidad y de teneduría de libros, incluidos los servicios de nómina y de preparación de estados financieros o de otra información financiera, de naturaleza rutinaria o mecánica, para divisiones o entidades vinculadas de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público siempre que el personal que presta los servicios no sea miembro del equipo de auditoría y que:

a) Las divisiones o entidades vinculadas para las que se presta el servicio sean, en conjunto, inmateriales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, o que
b) Los servicios estén relacionados con cuestiones que, en su conjunto, son inmateriales para los estados financieros de la división o de la entidad vinculada.

Situaciones de emergencia

290.171 En situaciones de emergencia o en otras situaciones inhabituales, cuando no resulta factible para el cliente de auditoría tomar otras medidas, se pueden prestar a clientes de auditoría servicios de contabilidad y de teneduría de libros que, en otro caso, la presente sección no permitiría. Este puede ser el caso cuando (a) la firma es la única que tiene los recursos y el conocimiento necesario de los sistemas y procedimientos del cliente para ayudarle en la preparación oportuna de sus registros contables y estados financieros, y (b) restringir la capacidad de la firma para prestar dichos servicios puede causar dificultades significativas al cliente (por ejemplo, como las que podrían producirse en caso de no cumplir requerimientos legales de información). En estas situaciones, se deben cumplir las siguientes condiciones:

a) Los que prestan los servicios no son miembros del equipo de auditoría,
b) Los servicios se prestan únicamente durante un periodo de tiempo corto y no se espera que sean recurrentes, y
c) La situación se comenta con los responsables del gobierno de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Servicios de valoración

Disposiciones generales

290.172 Una valoración implica la formulación de hipótesis con respecto a acontecimientos futuros, la aplicación de metodologías y de técnicas adecuadas, y la combinación de ambas con el fin de calcular un determinado valor, o rango de valores, para un activo, un pasivo o un negocio en su conjunto.

290.173 La realización de servicios de valoración para un cliente de auditoría puede originar una amenaza de autorrevisión. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- Si la valoración tendrá o no un efecto material en los estados financieros.
- El nivel de participación del cliente en la determinación y aprobación de la metodología de valoración y en otras cuestiones de juicio significativas.
- La disponibilidad de metodologías establecidas y de guías profesionales.
- En el caso de valoraciones que impliquen la utilización de metodologías estándar o establecidas, la subjetividad inherente al elemento.
- La fiabilidad y la extensión de los datos de base.
- La dependencia con respecto a acontecimientos futuros que sean susceptibles de producir una volatilidad importante inherente a las cantidades en cuestión.
- El alcance y la claridad de la información revelada en los estados financieros.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Revisión de la auditoría o del trabajo de valoración realizado por un profesional que no participó en la prestación del servicio de valoración, o
- Adopción de medidas con el fin de que el personal que presta dichos servicios no participe en el encargo de auditoría.

290.174 Ciertas valoraciones no implican un alto grado de subjetividad. Esto suele ocurrir cuando las hipótesis subyacentes son establecidas por disposiciones legales o reglamentarias, o son ampliamente aceptadas y cuando las técnicas y metodologías que deben utilizarse se basan en normas generalmente aceptadas o prescritas por disposiciones legales o reglamentarias. En dichas circunstancias, es probable que los resultados de una valoración realizada de manera separada por dos o más personas no difieran materialmente.

290.175 Si se solicita a la firma que realice una valoración con el fin de ayudar a un cliente de auditoría a cumplir sus responsabilidades en cuanto a la declaración de impuestos o con fines de planificación fiscal y los resultados de la valoración no van a tener un efecto directo en los estados financieros, se aplicará lo dispuesto en el apartado 290.188.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

290.176 En el caso de un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público, si el servicio de valoración tiene un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión y la valoración implica un alto grado de subjetividad, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza de autorrevisión a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no prestará dicho servicio de valoración a un cliente de auditoría.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.177 La firma no prestará servicios de valoración a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público cuando las valoraciones vayan a tener un efecto material, por separado o de forma agregada, sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Servicios fiscales

290.178 Los servicios fiscales comprenden una amplia gama de servicios que incluye:

- Preparación de declaraciones de impuestos,
- Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables,
- Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal, y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales.

Aunque los servicios fiscales prestados por la firma a un cliente de auditoría se tratan por separado bajo cada uno de dichos encabezamientos, en la práctica dichas actividades están a menudo interrelacionadas.

290.179 La realización de ciertos servicios fiscales origina amenazas de autorrevisión y de abogacía. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- el sistema que utilizan las autoridades fiscales para valorar y gestionar el impuesto de que se trate y el papel de la firma en dicho proceso
- la complejidad del régimen fiscal correspondiente y el grado de subjetividad en su aplicación,
- las características específicas del encargo, y
- el nivel de especialización del personal del cliente en cuestiones fiscales.

Preparación de declaraciones de impuestos

290.180 La preparación de declaraciones de impuestos implica ayudar a los clientes a cumplir sus obligaciones en relación con sus declaraciones, preparando borradores y rellenando las declaraciones fiscales, incluida la información sobre la cantidad del impuesto a pagar (por lo general en formularios estándar), que deben ser remitidas a las correspondientes autoridades fiscales. Dichos servicios también incluyen el asesoramiento sobre el tratamiento de transacciones pasadas en las declaraciones de impuestos y responder, en nombre del cliente, a las solicitudes de información y de detalles adicionales recibidas de las autoridades fiscales (incluidos el proporcionar explicaciones del enfoque utilizado y el soporte técnico del mismo). Los servicios de preparación de declaraciones de impuestos se basan por lo general en información histórica e implican principalmente el análisis y presentación de dicha información histórica de conformidad con la legislación fiscal vigente, incluidos los precedentes y la práctica habitual. Además, las declaraciones de impuestos están sujetas al proceso de revisión o de aprobación que las autoridades fiscales estimen pertinente. En consecuencia, la prestación de dichos servicios no origina por lo general una amenaza en relación con la independencia mientras la dirección se responsabilice de las declaraciones, incluido cualquier juicio significativo realizado.

Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables,

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

290.181 La preparación, para un cliente de auditoría, de los cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos corrientes y diferidos, cuya finalidad sea preparar los asientos contables que a continuación han de ser auditados por la firma, origina una amenaza de autorrevisión. La significatividad de la amenaza depende de:

a) la complejidad de las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal aplicables y de la subjetividad en su aplicación,
b) el nivel de especialización del personal del cliente en cuestiones fiscales, y.
c) de la materialidad de las cantidades en relación con los estados financieros.

Cuando sea necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
- En el caso de que dicho servicio sea prestado por un miembro del equipo de auditoría, recurrir a un socio o a un miembro del personal de categoría superior con la suficiente especialización, que no sea miembro del equipo de auditoría, para que revise los cálculos de impuestos, u
- Obtener asesoramiento de un asesor fiscal externo sobre el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.182 Salvo en situaciones de emergencia, la firma no preparará, para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos corrientes y diferidos cuya finalidad sea la preparación de asientos contables que sean materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

290.183 La realización, para un cliente de auditoría, de cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos corrientes y diferidos cuya finalidad sea preparar asientos contables, que en otro caso la presente sección no permitiría, se puede llevar a cabo en situaciones de emergencia o en otras situaciones inhabituales, cuando no resulta factible para el cliente tomar otras medidas. Este puede ser el caso cuando (a) la firma es la única que tiene los recursos y el conocimiento requerido de los negocios del cliente para ayudarle en la preparación en tiempo oportuno de los cálculos de los pasivos (o de los activos) por impuestos corrientes y diferidos, y (b) restringir la capacidad de la firma para la prestación de dichos servicios puede causar dificultades significativas para el cliente (por ejemplo, como las que pueden producirse si no cumple los requerimientos legales o reglamentarios de información). En estas situaciones, se deben cumplir las siguientes condiciones:

a) los que prestan los servicios no son miembros del equipo de auditoría,
b) los servicios se prestan únicamente durante un periodo de tiempo corto y no se espera que sean recurrentes, y
c) la situación se comenta con los responsables del gobierno de la entidad.

Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal

290.184 La planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal comprenden una amplia gama de servicios como, por ejemplo, asesorar al cliente sobre el modo de estructurar sus negocios de una manera eficiente desde el punto de vista fiscal o asesorarle sobre la aplicación de nuevas disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal.

290.185 Puede originarse una amenaza de autorrevisión cuando la recomendación afecta a cuestiones que se han de reflejar en los estados financieros La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El grado de subjetividad que existe a la hora de determinar el tratamiento adecuado de la recomendación fiscal en los estados financieros.
- Si la recomendación fiscal va a tener un efecto material en los estados financieros.
- Si la efectividad de la recomendación fiscal depende del tratamiento contable o la presentación en los estados financieros y la existencia o no de dudas acerca de la idoneidad del tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de especialización del personal del cliente en cuestiones fiscales.
- Hasta qué punto las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal otros precedentes o la práctica habitual sustentan la recomendación, y
- Si el tratamiento fiscal se apoya en la contestación a una consulta particular formulada a las autoridades fiscales o en algún otro tipo de resolución obtenida antes de la preparación de los estados financieros.

Por ejemplo, la prestación de servicios de planificación fiscal u otros servicios de asesoramiento fiscal no origina, por lo general, una amenaza en relación con la independencia, cuando la recomendación está claramente sustentada por las autoridades fiscales o por otro precedente, o por la práctica habitual o está fundamentada en las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal que probablemente prevalezcan.

290.186 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
- Recurrir a un asesor fiscal que no participó en la prestación del servicio con el fin de que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise el tratamiento en los estados financieros, o
- Recurrir a un asesor fiscal externo para obtener asesoramiento sobre el servicio,
- Obtener previamente el visto bueno o asesoramiento de las autoridades fiscales.

290.187 Cuando la efectividad de la recomendación fiscal dependa de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y:

a) El equipo de auditoría tenga dudas razonables sobre la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y
b) El resultado o las consecuencias de la recomendación fiscal vayan a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La amenaza de autorrevisión es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no prestará dicho servicio de asesoramiento fiscal a un cliente de auditoría.

290.188 En la prestación de servicios fiscales a un cliente de auditoría, se le puede solicitar a la firma que realice una valoración para ayudar al cliente a cumplir su obligación de presentar declaraciones de impuestos o con vistas a una planificación fiscal. Cuando el resultado de la valoración vaya a tener un efecto directo en los estados financieros, se aplicará lo dispuesto en los apartados 290.172 a 290.177 relativos a los servicios de valoración. Cuando la valoración se realice únicamente con fines fiscales y el resultado de la valoración no vaya a tener un efecto directo en los estados financieros (es decir, los estados financieros sólo se ven afectados por los asientos contables relativos a los impuestos), no se originarán, por lo general, amenazas en relación con la independencia siempre que el efecto en los estados financieros sea inmaterial o que la valoración esté sujeta a una revisión externa por la autoridad fiscal u otro organismo similar. Si la valoración no está sujeta a dicha revisión externa y el efecto es material para los estados financieros, la existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal, otros precedentes o la práctica habitual sustentan la metodología de valoración y el grado de subjetividad inherente a la valoración.
- La fiabilidad y la extensión de los datos de base.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
- Recurrir a un profesional con el fin de que revise el trabajo de auditoría o el resultado del servicio fiscal, u
- Obtener previamente el visto bueno o asesoramiento de las autoridades fiscales.
- Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales

290.189 Puede originarse una amenaza de abogacía o de autorrevisión cuando la firma representa a un cliente de auditoría en la resolución de un contencioso fiscal después de que las autoridades fiscales hayan notificado al cliente que han rechazado sus argumentos sobre una determinada cuestión y, o bien la autoridad fiscal, o bien el cliente, estén refiriendo el asunto para su resolución en un procedimiento formal, por ejemplo ante un tribunal o audiencia. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- Si la firma ha realizado la recomendación que es objeto del contencioso fiscal,
- Si el resultado del contencioso va a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión,
- Si la cuestión está sustentada por las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal, otros precedentes o la práctica habitual,
- Si los procedimientos son públicos, y
- El papel de la dirección en la resolución del contencioso.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
- Recurrir a un asesor fiscal que no participó en la prestación del servicio fiscal con el fin de que asesore al equipo de auditoría sobre los servicios y revise el tratamiento en los estados financieros, o
- Recurrir a un asesor fiscal externo con el fin de obtener asesoramiento sobre el servicio.

290.190 Cuando los servicios fiscales impliquen actuar como abogado de un cliente de auditoría ante un tribunal público o una audiencia en la resolución de una cuestión fiscal y los importes implicados sean materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la amenaza de abogacía que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no realizará este tipo de servicio para un cliente de auditoría. Lo que se entiende por —tribunal público o audiencia‖ se

determinará de acuerdo con la forma en la que se resuelven los procedimientos fiscales en cada jurisdicción.

290.191 Sin embargo, no se prohíbe que la firma continúe en su papel como asesor (por ejemplo, respondiendo a peticiones específicas de información, proporcionando relatos de hechos o testimonio sobre el trabajo realizado o ayudando al cliente en el análisis de las cuestiones fiscales) del cliente de auditoría en relación con el asunto que se esté juzgando ante un tribunal público o en una audiencia.

Servicios de auditoría interna

Disposiciones generales

290.192 El alcance y los objetivos de las actividades de auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requisitos de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. Las actividades de auditoría interna pueden incluir:

- Seguimiento del control interno - revisión de los controles, realizando un seguimiento de su funcionamiento y recomendando mejoras con respecto a los mismos,
- Examen de información financiera y operativa – revisando los medios utilizados para la identificación, la medida y la clasificación de información financiera y operativa y para la preparación de informes sobre la misma, e investigación específica de elementos individuales, incluida la comprobación detallada de transacciones, saldos y procedimientos,
- Revisión de la economicidad, eficiencia y eficacia de las actividades operativas incluidas las actividades no financieras de la entidad, y
- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos y de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

290.193 Los servicios de auditoría interna implican prestar ayuda al cliente de auditoría en la realización de sus actividades de auditoría interna. La prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría origina una amenaza de autorrevisión en relación con la independencia en el caso de que la firma utilice el trabajo de auditoría interna en el transcurso de una posterior auditoría externa. La realización de una parte significativa de las actividades de auditoría interna de un cliente aumenta la posibilidad de que personal de la firma que presta servicios de auditoría interna asuma una responsabilidad de la dirección. En el caso de que el personal de la firma asuma una responsabilidad de la dirección al prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, el personal de la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección al prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría.

290.194 Los ejemplos de servicios de auditoría interna que implican asumir responsabilidades de la dirección incluyen:

a) Establecer políticas de auditoría interna o la dirección estratégica de las actividades de auditoría interna,
b) Dirigir y responsabilizarse de las actuaciones de los empleados de la auditoría interna de la entidad,
c) Decidir las recomendaciones resultantes de las actividades de auditoría interna que serán implementadas,
d) Informar sobre los resultados de las actividades de auditoría interna en nombre de la dirección a los responsables del gobierno de la entidad,
e) Realizar procedimientos que son parte del control interno, como la revisión y aprobación de cambios en las autorizaciones de los empleados para el acceso a los datos,
f) Asumir la responsabilidad del diseño, implementación y mantenimiento del control interno, y
g) Realizar servicios de auditoría interna externalizados, que comprendan toda o una parte sustancial de la función de auditoría interna, cuando la firma tiene la responsabilidad de determinar el alcance del trabajo de auditoría interna y puede tener la responsabilidad de una o más de las cuestiones descritas de (a) a (f).

290.195 Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección, la firma únicamente prestará servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría si se acredita que:

a) El cliente nombra a una persona adecuada y competente, preferentemente perteneciente a la alta dirección, con el fin de que se responsabilice en todo momento de las actividades de

auditoría interna y reconozca su responsabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno,

b) La dirección del cliente o los responsables del gobierno de la entidad revisan, evalúan y aprueban el alcance, riesgo y frecuencia de los servicios de auditoría interna,
c) La dirección del cliente evalúa la adecuación de los servicios de auditoría interna y los hallazgos resultantes de su realización,
d) La dirección del cliente evalúa y determina las recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna que deben ser implementadas y gestiona el proceso de implementación, y
e) La dirección del cliente informa a los responsables del gobierno de la entidad de los hallazgos significativos y de las recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna.

290.196 Cuando la firma utiliza el trabajo de la función de auditoría interna, las NIA requieren la aplicación de procedimientos para evaluar la adecuación de dicho trabajo. Cuando la firma acepta un encargo para prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de dichos servicios van a ser utilizados en la ejecución de la auditoría externa, se origina una amenaza de autorrevisión debido a la posibilidad de que el equipo de auditoría utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar el mismo nivel de escepticismo profesional que sería aplicado si el trabajo de auditoría interna fuera realizado por personas que no pertenecen a la firma. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La materialidad de las cantidades de las que se trata que figuran en los estados financieros,
- El riesgo de incorrección de las afirmaciones relacionadas con dichas cantidades de los estados financieros, y
- La confianza que se depositará en servicio de auditoría interna.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para prestar el servicio de auditoría interna.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.197 En el caso de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, la firma se abstendrá de prestar servicios de auditoría interna relativos a:

a) Una parte significativa de los controles internos sobre la información financiera,
b) Sistemas de contabilidad financiera que generan información que es, por separado o de manera agregada, significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, o
c) Importes o información a revelar que sean, individualmente o de manera agregada, materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Servicios de sistemas de tecnología de la información (TI)

Disposiciones generales

290.198 Los servicios relacionados con los sistemas de tecnología de la información (TI) incluyen el diseño o la implementación de sistemas de hardware o de software. Los sistemas pueden agregar datos de base, formar parte del control interno sobre la información financiera o generar información que afecte a los registros contables o a los estados financieros, o pueden no guardar relación con los registros contables del cliente de auditoría, ni con el control interno sobre la información financiera, ni con los estados financieros. La prestación de servicios de sistemas puede originar una amenaza de autorrevisión según la naturaleza de los servicios y de los sistemas de TI.

290.199 Se considera que los siguientes servicios de sistemas de TI no originan una amenaza en relación con la independencia, mientras el personal de la firma no asuma una responsabilidad de la dirección:

a) Diseño o implementación de sistemas de TI que no guardan relación con el control interno sobre la información financiera,
b) Diseño o implementación de sistemas de TI que no generan información que constituye una parte significativa de los registros contables o de los estados financieros,

c) Implementación de paquetes informáticos de contabilidad o de preparación de información financiera, que no fueron desarrollados por la firma, siempre que las adaptaciones que se requieran para satisfacer las necesidades del cliente no sean significativas, y
d) Evaluación y recomendaciones con respecto a un sistema diseñado, implementado u operado por otro prestatario de servicios o por el cliente.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

290.200 La prestación de servicios a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público que impliquen el diseño o la implementación de sistemas de TI que (a) constituyan una parte significativa del control interno sobre la información financiera o (b) generen información que es significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, origina una amenaza de autorrevisión.

290.201 La amenaza de autorrevisión es demasiado importante para permitir dichos servicios salvo que se pongan en práctica salvaguardas adecuadas que aseguren que:
a) El cliente reconoce su responsabilidad de establecer un sistema de controles internos y de realizar un seguimiento del mismo,
b) El cliente asigna la responsabilidad de tomar todas las decisiones de administración con respecto al diseño e implementación del sistema de hardware o software a un empleado competente, preferentemente miembro de la alta dirección,
c) El cliente toma todas decisiones de dirección con respecto al proceso de diseño e implementación,
d) El cliente evalúa la adecuación y los resultados del diseño e implementación del sistema, y
e) El cliente es responsable del funcionamiento del sistema (hardware o software) y de los datos que utiliza o genera.

290.202 Dependiendo de la confianza que se vaya a depositar en ese determinado sistema de TI como parte de la auditoría, se decidirá si se van a prestar dichos servicios que no son de aseguramiento únicamente con personal que no sea miembro del equipo de auditoría y que tenga líneas jerárquicas distintas dentro de la firma. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza restante y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el trabajo que no es de aseguramiento.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.203 En el caso de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, la firma no prestará servicios que impliquen el diseño o la implementación de sistemas de TI que (a) constituyan una parte significativa del control interno sobre la información financiera o (b) generen información que sea significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Servicios de apoyo en litigios

290.204 Los servicios de apoyo en litigios pueden incluir actividades como la actuación en calidad de perito, el cálculo de daños estimados o de otras cantidades que pueden resultar a cobrar o a pagar como resultado del litigio o de otra disputa legal, y la asistencia en relación con la gestión y obtención de documentos. La realización de estos servicios puede originar una amenaza de autorrevisión o de abogacía.

290.205 Si la firma presta un servicio de apoyo en litigios a un cliente de auditoría y el servicio implica la estimación de daños o de otras cantidades que afectan a los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, se acatarán las disposiciones relativas a la prestación de servicios de valoración incluidas en los apartados 290.172 a 290.177. En el caso de otros servicios de apoyo en litigios, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Servicios jurídicos

290.206 A efectos de la presente sección, se entienden por servicios jurídicos todos los servicios que deben ser prestados por una persona que esté habilitada para la práctica jurídica ante los tribunales de la jurisdicción en la que se han realizar dichos servicios o que disponga de la

formación jurídica necesaria para la práctica jurídica. Dichos servicios jurídicos pueden incluir, dependiendo de cada jurisdicción, un gran número de campos diversificados que incluyen tanto servicios corporativos como mercantiles, como puede ser el apoyo en cuestiones contractuales, litigios, asesoramiento jurídico en fusiones y adquisiciones y apoyo y ayuda a los departamentos jurídicos internos de los clientes. La prestación de servicios jurídicos a una entidad que es cliente de auditoría puede originar amenazas tanto de autorrevisión como de abogacía.

290.207 Los servicios jurídicos que prestan apoyo al cliente para la ejecución de una transacción (por ejemplo, apoyo en temas contractuales, asesoramiento jurídico, due diligence, legal y reestructuración) pueden originar amenazas de autorrevisión. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- La naturaleza del servicio,
- Si presta el servicio un miembro del equipo de auditoría, y
- La materialidad de cualquier cuestión en relación con los estados financieros del cliente.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio jurídico, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento en los estados financieros.

290.208 La actuación como abogado de un cliente de auditoría en la resolución de una disputa o litigio, cuando los importes en cuestión son materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, origina amenazas de abogacía y de autorrevisión tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no realizará este tipo de servicio para un cliente de auditoría.

290.209 En caso de que se solicite a la firma su actuación como abogado de un cliente de auditoría en la resolución de una disputa o litigio, cuando los importes en cuestión no son materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la firma evaluará cualquier amenaza de abogacía y de autorrevisión que se origine y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio jurídico, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento en los estados financieros.

290.210 El nombramiento de un socio o de un empleado de la firma como Director Jurídico para los asuntos jurídicos de un cliente de auditoría origina amenazas de autorrevisión y de abogacía tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. Por lo general, el puesto de Director Jurídico es un puesto de alta dirección con una amplia responsabilidad sobre los asuntos jurídicos de una sociedad y, en consecuencia, ningún miembro de la firma aceptará dicho nombramiento por parte de un cliente de auditoría.

Servicios de selección de personal

Disposiciones generales

290.211 La prestación a un cliente de auditoría de servicios de selección de personal puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- La naturaleza de la ayuda solicitada, y
- El papel de la persona que ha de ser contratada.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. En cualquier caso, la firma no asumirá responsabilidades de la dirección, incluida la actuación como negociador en nombre del cliente, y se dejará en manos del cliente la decisión de contratación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Por lo general, la firma puede prestar servicios tales como la revisión de las cualificaciones profesionales de un cierto número de solicitantes y el asesoramiento sobre su idoneidad para el puesto. Además, la firma puede entrevistar candidatos y asesorar acerca de la competencia de un candidato para puestos de contabilidad, administrativos o de control.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.212 La firma no prestará los siguientes servicios de selección de personal a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público con respecto a un administrador o directivo de la entidad o a una persona de la alta dirección cuyo puesto le permita ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión:

- Búsqueda o solicitud de candidatos para dichos puestos, y
- Realización de comprobaciones de las referencias de posibles candidatos para dichos puestos.

Servicios de asesoramiento en finanzas corporativas

290.213 La prestación de servicios de asesoramiento en finanzas corporativas tales como

a) la asistencia a un cliente de auditoría en el desarrollo de estrategias corporativas,
b) la identificación de posibles objetivos en el caso de adquisiciones por el cliente de auditoría,
c) el asesoramiento en transacciones de enajenación,
d) el asesoramiento en transacciones de captación de fondos, y
e) el asesoramiento sobre estructuración,

Pueden originar amenazas de abogacía y de autorrevisión. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise el tratamiento contable y cualquier tratamiento en los estados financieros.

290.214 La prestación de un servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, por ejemplo, el asesoramiento sobre la estructuración de una transacción de financiación corporativa o sobre acuerdos de financiación que afectarán directamente a cantidades que se incluirán en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, puede originar una amenaza de autorrevisión. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El grado de subjetividad en la determinación del tratamiento adecuado del resultado o de las consecuencias del asesoramiento en finanzas corporativas en los estados financieros,
- Si el resultado del asesoramiento en finanzas corporativas va a tener un efecto directo en las cantidades que figuran en los estados financieros y en qué medida las cantidades son materiales para los estados financieros, y
- Si la efectividad del asesoramiento en finanzas corporativas depende de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y si existen dudas acerca de la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o presentación de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento contable y cualquier tratamiento en los estados financieros.

290.215 Cuando la efectividad del asesoramiento en finanzas corporativas dependa de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y:

a) El equipo de auditoría tenga dudas razonables sobre la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y
b) el resultado o las consecuencias del asesoramiento en finanzas corporativas vayan a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

La amenaza de autorrevisión es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, por lo que no se proporcionará este asesoramiento en finanzas corporativas.

290.216 La prestación de servicios de asesoramiento en finanzas corporativas que impliquen promocionar, vender o garantizar la colocación de acciones de un cliente de auditoría origina una amenaza de abogacía o de autorrevisión tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no prestará dichos servicios a un cliente de auditoría.

Honorarios

Honorarios – Importe relativo

290.217 Cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de auditoría representan una parte importante de los honorarios totales de la firma que expresa la opinión de auditoría, la dependencia con respecto a dicho cliente y la preocupación sobre la posibilidad de perder el cliente originan una amenaza de interés propio o de intimidación. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La estructura operativa de la firma,
- Si la firma está bien implantada o si es nueva, y
- La significatividad cualitativa y/o cuantitativa del cliente para la firma.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Reducción de la dependencia con respecto al cliente.
- Revisiones externas de control de calidad, o
- Consulta a un tercero independiente, tal como un organismo regulador de la profesión o a otro profesional de la contabilidad, sobre juicios clave de auditoría.

290.218 También se origina una amenaza de interés propio o de intimidación cuando los honorarios generados por un cliente de auditoría representan una parte importante de los ingresos procedentes de los clientes de un determinado socio o una parte importante de los ingresos de una determinada oficina de la firma. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La significatividad cualitativa y/o cuantitativa del cliente para el socio o para la oficina, y
- La dependencia de la remuneración del socio, o de los socios de la oficina, de los honorarios generados por el cliente.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Reducción de la dependencia con respecto al cliente de auditoría.
- Revisión del trabajo por un profesional de la contabilidad u obtención de su asesoramiento según resulte necesario, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

290.219 Cuando un cliente de auditoría es una entidad de interés público y, durante dos años consecutivos, los honorarios totales percibidos del cliente y de sus entidades vinculadas (sujeto a las consideraciones expuestas en el apartado 290.27) representan más del 15% de los honorarios totales percibidos por la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros del cliente, la firma revelará a los responsables del gobierno de la entidad el hecho de que el total de dichos honorarios representa más del 15% de los honorarios totales percibidos por la firma, y comentará cuál de las salvaguardas mencionadas a continuación aplicará para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y se aplicará la salvaguarda seleccionada.

- Antes de la emisión de la opinión de auditoría sobre los estados financieros del segundo año, un profesional de la contabilidad , que no pertenezca a la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, realiza una revisión de control de calidad de ese encargo o un organismo regulador de la profesión realiza una revisión de dicho encargo que sea equivalente a una revisión de control de calidad del encargo (—una revisión anterior a la emisión"), o
- Después de que la opinión de auditoría sobre los estados financieros del segundo año ha sido emitida y antes de la emisión de la opinión sobre los estados financieros del tercer año, un profesional de la contabilidad , que no pertenezca a la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, o un organismo regulador de la profesión, realizan una revisión de la auditoría del segundo año que sea equivalente a una revisión de control de calidad del encargo (—una revisión posterior a la emisión").

Cuando los honorarios totales superen significativamente el 15%, la firma determinará si la significatividad de la amenaza es tal que una revisión posterior a la emisión no reduce la amenaza a un nivel aceptable y, en consecuencia, se requiere una revisión anterior a la emisión. En dichas circunstancias se realizará una revisión anterior a la emisión.

En los años siguientes, mientras los honorarios sigan siendo superiores al 15% cada año, tendrán lugar la revelación a los responsables del gobierno de la entidad y la discusión con los mismos, y se aplicará una de las salvaguardas antes mencionadas. Si los honorarios superan significativamente el 15%, la firma determinará si la significatividad de la amenaza es tal que una revisión posterior a la emisión no reduce la amenaza a un nivel aceptable y, en consecuencia, se requiere una revisión anterior a la emisión. En dichas circunstancias se realizará una revisión anterior a la emisión.

Honorarios – Impagados

290.220 Puede originarse una amenaza de interés propio si los honorarios pendientes de cobro de un cliente de auditoría permanecen impagados durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión del informe de auditoría del ejercicio siguiente. Por lo general se espera que la firma exija el pago de dichos honorarios antes de la emisión de dicho informe de auditoría. Si los honorarios permanecen impagados después de que se haya emitido el informe, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es que un profesional de la contabilidad adicional, que no haya participado en el encargo de auditoría, preste su asesoramiento o revise el trabajo realizado. La firma determinará si los honorarios impagados pueden considerarse equivalentes a un préstamo al cliente y si, debido a la significatividad de los honorarios impagados, resulta adecuado que la firma sea nombrada de nuevo o continúe el encargo de auditoría.

Honorarios contingentes

290.221 Los honorarios contingentes son honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma. A efectos de la presente sección, no se consideran honorarios contingentes los honorarios fijados por un tribunal u otra autoridad pública.

290.222 El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un encargo de auditoría, origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no suscribirá ningún acuerdo de honorarios de este tipo.

290.223 El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un servicio que no es de aseguramiento realizado para un cliente de auditoría puede también originar una amenaza de interés propio. La amenaza que se produce es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable si:

a) los honorarios son cobrados por la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros y son materiales o se espera que sean materiales para dicha firma,
b) los honorarios son cobrados por una firma de la red que participa en una parte importante de la auditoría y los honorarios son materiales o se espera que sean materiales para dicha firma, o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

c) el resultado del servicio que no es de aseguramiento, y en consecuencia el importe de los honorarios, depende de un juicio futuro o actual relacionado con la auditoría de una cantidad material que figura en los estados financieros.

En consecuencia, no se aceptará un acuerdo de este tipo.

290.224 En el caso de otros acuerdos de honorarios contingentes a cobrar por la firma a un cliente de auditoría en relación con un servicio que no es de aseguramiento, la existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El rango de posibles honorarios.
- Si una autoridad competente determina el resultado de la cuestión sobre la cual se fundamenta la determinación de los honorarios contingentes.
- La naturaleza del servicio, y
- El efecto del hecho o de la transacción en los estados financieros.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo de auditoría en cuestión o preste su asesoramiento según resulte necesario, o
- recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para prestar el servicio que no es de aseguramiento.

Políticas de remuneración y de evaluación

290.225 Se origina una amenaza de interés propio cuando a un miembro del equipo de auditoría se le evalúa o se le remunera por vender, al cliente de auditoría, servicios que no son de aseguramiento. La significatividad de la amenaza depende de:

- La parte de la remuneración de dicha persona o de la evaluación de su desempeño que se base en la venta de dichos servicios.
- El papel de dicha persona en el equipo de auditoría, y
- Si la venta de dichos servicios influye en las decisiones de promoción.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y si no tiene un nivel aceptable, la firma revisará el plan de remuneración o el proceso de evaluación con respecto a dicha persona o se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dichos miembros del equipo del auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

290.226 No se evaluará o remunerará a un socio clave de auditoría sobre la base del éxito que tenga dicho socio en la venta a su cliente de auditoría de servicios que no son de aseguramiento. La presente disposición no tiene como finalidad prohibir los acuerdos normales cuya finalidad sea que los socios de la firma compartan beneficios.

Regalos e invitaciones

290.227 Aceptar regalos o invitaciones de un cliente de auditoría puede originar amenazas de interés propio y de familiaridad. Si la firma, o un miembro del equipo de auditoría aceptan regalos o invitaciones, salvo que su valor sea insignificante e intrascendente, las amenazas que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ni la firma, ni un miembro del equipo de auditoría aceptarán dichos regalos o invitaciones.

Litigios en curso o amenazas de demandas

290.228 Cuando tiene lugar o parece probable que vaya a tener lugar un litigio entre la firma, o un miembro del equipo de auditoría y el cliente de auditoría, se originan amenazas de interés propio y de intimidación. La relación entre la dirección del cliente y los miembros del equipo de auditoría se debe caracterizar por una total franqueza y por la revelación completa de todos los aspectos de las operaciones empresariales del cliente. Cuando la firma y la dirección del cliente se encuentran en posiciones antagónicas debido a litigios en curso o a amenazas de demandas que afectan a la

buena voluntad de la dirección para hacer revelaciones completas, se originan amenazas de interés propio y de intimidación. La significatividad de las amenazas que se originan dependerá de factores tales como:

- La materialidad del litigio, y
- Si el litigio está relacionado con un anterior encargo de auditoría.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Si un miembro del equipo de auditoría está implicado en el litigio, retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional para que revise el trabajo realizado. Si dichas salvaguardas no pueden reducir la amenaza a un nivel aceptable, la única actuación adecuada consiste en renunciar al encargo o rehusarlo.

Se han dejado en blanco intencionadamente los apartados 290.229 a 290.499.

Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución

Introducción

290.500 Los requerimientos de independencia de la sección 290 son aplicables a todos los encargos de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias relativas a encargos de auditoría en los que el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan las condiciones descritas en los apartados 290.501 a 290.502, los requerimientos de independencia de dicha sección se pueden modificar como se indica en los apartados 290.505 a 290.514. Dichos apartados sólo se aplican en el caso de un encargo de auditoría relativo a estados financieros con fines específicos (a) cuya finalidad sea proporcionar una conclusión positiva o negativa sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluido, en el caso de un marco de presentación de imagen fiel, si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y (b) cuando el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución. Dichas modificaciones no están permitidas en el caso de una auditoría obligatoria de estados financieros.

290.501 Las modificaciones con respecto a los requerimientos de la sección 290 están permitidas si los usuarios a quienes se destina el informe (a) conocen el propósito y las limitaciones del informe, y (b) dan explícitamente su conformidad a la aplicación de requerimientos de independencia modificados. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden obtener conocimiento del propósito y de las limitaciones del informe mediante su participación directa, o indirecta a través de un representante que esté autorizado para actuar en nombre de los usuarios, en el establecimiento de la naturaleza y del alcance del encargo. Dicha participación mejora la capacidad de la firma de comunicarse con los usuarios a quienes se destina el informe en relación con cuestiones de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la evaluación de las amenazas en relación con la independencia y de las salvaguardas aplicables que son necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, y de obtener su conformidad con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se van a aplicar.

290.502 La firma comunicará (por ejemplo, en una carta de encargo) a los usuarios a quienes se destina el informe, los requisitos de independencia que se van a aplicar con respecto a la realización del encargo de auditoría. Cuando los usuarios a quienes se destina el informe son un tipo de usuarios (por ejemplo, participantes en un acuerdo de préstamo sindicado) que no son específicamente identificables por su nombre cuando se establecen los términos del encargo, se informará posteriormente a dichos usuarios de los requerimientos de independencia acordados por el representante (por ejemplo, si el representante pone a disposición de todos los usuarios la carta de encargo de la firma).

290.503 Si la firma emite también, para el mismo cliente, un informe de auditoría que no contiene una restricción a la utilización y distribución, las disposiciones de los apartados 290.500 a 290.514 no modifican el requerimiento de aplicar las disposiciones de los apartados 290.1 a 290.228 a dicho encargo de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

290.504 Las modificaciones de los requerimientos de la sección 290 que están permitidas en las circunstancias establecidas anteriormente se describen en los apartados 290.505 a 290.514. En todos los demás aspectos se exige el cumplimiento de lo dispuesto en la sección 290.

Entidades de interés público

290.505 Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 290.500 a 290.502, no es necesario aplicar los requerimientos adicionales de los apartados 290.100 a 290.228 que son aplicables a los encargos de auditoría de entidades de interés público.

Entidades vinculadas

290.506 Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 290.500 a 290.502, en las referencias al cliente de auditoría no se incluyen sus entidades vinculadas. Sin embargo, cuando el equipo de auditoría sabe o tiene razones para pensar que una relación o circunstancia, en la que participa una entidad vinculada al cliente, es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de auditoría incluirá a dicha entidad vinculada en la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

Redes y firmas de auditoría de la red

290.507 Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 290.500 a 290.502, en las referencias a la firma no se incluyen las firmas de la red. Sin embargo, cuando la firma sabe o tiene razones para pensar que algún interés o relación de una firma de la red origina amenazas, serán incluidas en la evaluación de las amenazas en relación con la independencia.

Intereses financieros, préstamos y avales, relaciones empresariales cercanas y relaciones familiares y personales.

290.508 Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 290.500 a 290.502, los requerimientos aplicables de los apartados 290.102 a 290.143 se refieren únicamente a los miembros del equipo del encargo y a los miembros de su familia inmediata y a sus familiares próximos.

290.509 Además, se determinará si originan amenazas en relación con la independencia los intereses y relaciones descritos en los apartados 290.102 a 290.143, entre el cliente de auditoría y los siguientes miembros del equipo de auditoría:

a) Aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, y
b) Los que proporcionan control de calidad para el encargo, incluidos los que efectúan la revisión de control de calidad del mismo.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza sobre la que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones entre el cliente de auditoría y otros dentro de la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de auditoría, incluidos los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo de auditoría en relación con la ejecución del encargo de auditoría (incluidos todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo, así como el Socio Director de la firma (Director General o equivalente)).
290.510 También se evaluará la significatividad de cualquier amenaza sobre la que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses financieros en el cliente de auditoría que son propiedad de determinadas personas, como se describe en los apartados 290.108 a 290.111 y en los apartados 290.113 a 290.115.

290.511 Si la amenaza en relación con la independencia no tiene un nivel aceptable, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

290.512 En la aplicación de lo dispuesto en los apartados 290.106 y 290.115 a los intereses de la firma, si la firma tiene un interés financiero material, directo o indirecto, en el cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá ningún interés financiero de ese tipo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Relación de empleo con un cliente de auditoría

290.513 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza procedente de una relación de empleo como se describe en los apartados 290.132 a 290.136. Si existe una amenaza que no tiene un nivel aceptable, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Los ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas incluyen las que se describen en el apartado 290.134.

Prestación de servicios que no son de aseguramiento

En el caso de que la firma realice un encargo con el fin de emitir un informe que contiene una restricción de utilización y distribución para un cliente de auditoría y presta un servicio que no es de aseguramiento al cliente de auditoría, se cumplirá lo dispuesto en los apartados 290.154 a 290.228, sujeto a lo dispuesto en los apartados 290.504 a 290.507.

SECCIÓN 291

INDEPENDENCIA – OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Estructura de la sección

291.1 La presente sección trata de los requerimientos de independencia en el caso de encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría o de revisión. Los requerimientos de independencia relativos a encargos de auditoría y de revisión se tratan en la sección 290. En el caso de que el cliente de un encargo de aseguramiento también sea cliente de auditoría o de revisión, los requerimientos de la sección 290 también se aplican a la firma, a las firmas de la red y a los miembros del equipo de auditoría o del encargo de revisión. En algunas circunstancias relativas a encargos de aseguramiento en las que el informe contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan determinadas condiciones, los requerimientos de independencia con respecto a la presente sección se pueden modificar según se indica en los apartados 291.21 a 291.27.

291.2 Los encargos de aseguramiento tienen como finalidad incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento o el Marco de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for Assurance Engagements o the Assurance Framework) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) describe los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento e identifica los encargos a los que son aplicables las Normas Internacionales de los Encargos de Aseguramiento – NIEA (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs). La descripción de los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento pueden verse en el Marco de los Encargos de Aseguramiento (Assurance Framework).

291.3 El cumplimiento del principio fundamental de objetividad requiere que se sea independiente de los clientes de encargos de aseguramiento. Un encargo de aseguramiento es de interés público y, en consecuencia, el presente Código de Ética requiere que los miembros de los equipos de los encargos de aseguramiento y las firmas sean independientes de los clientes de encargos de aseguramiento y que se evalúe cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones de una firma de la red. Además, cuando el equipo del encargo de aseguramiento sabe, o tiene razones para pensar, que una relación o circunstancia en la que participa una entidad vinculada al cliente de un encargo de aseguramiento es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo del encargo incluirá a dicha entidad vinculada en la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

El marco conceptual en relación con la independencia

291.4 El objetivo de la presente sección es facilitar a las firmas y a los miembros de los equipos de los encargos de aseguramiento la aplicación del marco conceptual descrito a continuación en su propósito de lograr y de mantener la independencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

291.5 La independencia comprende:

Una actitud mental independiente
La actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Una independencia aparente
Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento se han visto comprometidos.

291.6 Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de:
a) identificar las amenazas en relación con la independencia,
b) evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado, y
c) cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de aseguramiento.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional.

291.7 Para evaluar las amenazas en relación con la independencia, pueden ser relevantes muchas circunstancias diferentes, o combinaciones de circunstancias. Es imposible definir cada una de las situaciones que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada. En consecuencia, el presente Código establece un marco conceptual que requiere que las firmas y los miembros de los equipos de los encargos de aseguramiento identifiquen, evalúen y hagan frente a las amenazas en relación con la independencia. El enfoque consistente en establecer un marco conceptual facilita a los profesionales de la contabilidad en ejercicio el cumplimiento de los requerimientos de ética del presente Código. Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con la independencia y puede disuadir a un profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

291.8 Los apartados 291.100 y siguientes describen el modo en que se debe aplicar el marco conceptual en relación con la independencia. Dichos apartados no tratan todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

291.9 Para decidir si se debe aceptar o continuar un encargo, o si una determinada persona puede ser miembro del equipo de aseguramiento, la firma identificará y evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia. Si las amenazas no tienen un nivel aceptable, y la decisión se refiere a si se debe aceptar un encargo o incluir a una determinada persona en el equipo del encargo de aseguramiento, la firma determinará si existen salvaguardas que permitan eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Cuando la decisión se refiera a si se debe continuar un encargo, la firma determinará si las salvaguardas existentes seguirán siendo efectivas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable o si será necesario aplicar otras salvaguardas o si es necesario poner fin al encargo. Siempre que, durante la realización del encargo, llegue a conocimiento de la firma nueva información acerca de una amenaza, la firma evaluará la significatividad de la misma basándose en el marco conceptual.

291.10 A lo largo de la presente sección, se hace referencia a la significatividad de las amenazas en relación con la independencia. En la evaluación de la significatividad de una amenaza, se tendrán en cuenta tanto los factores cualitativos como cuantitativos.

291.11 Esta sección no prescribe, en la mayoría de los casos, la responsabilidad específica de las personas pertenecientes a la firma con respecto a las actuaciones relacionadas con la independencia ya que la responsabilidad puede diferir según el tamaño, la estructura y la organización de la firma. Las NICC requieren que la firma establezca políticas y procedimientos

diseñados con el fin de proporcionarle una seguridad razonable de que se mantiene la independencia cuando lo exigen las normas de ética aplicables.

Encargos de aseguramiento

291.12 Como se explica con más detalle en el Marco de los Encargos de Aseguramiento, en un encargo de aseguramiento el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión cuya finalidad es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe (distintos de la parte responsable) con respecto al resultado de la evaluación o medida de una materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

291.13 El resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis es la información resultante de la aplicación de unos criterios a la materia objeto de análisis. El término —información sobre la materia objeto de análisisll se utiliza para referirse al resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis. Por ejemplo, el Marco establece que una afirmación sobre la efectividad del control interno (información sobre la materia objeto de análisis) es el resultado de aplicar un marco para la evaluación de la efectividad del control interno, como COSO[2] o CoCo[3] (criterios), a un proceso del control interno (materia objeto de análisis).

291.14 Los encargos de aseguramiento pueden tener como base una afirmación o consistir en un informe directo. En cualquier caso, participan tres partes distintas: un profesional de la contabilidad en ejercicio, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe

291.15 En un encargo de aseguramiento sobre afirmaciones, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

291.16 En un encargo de aseguramiento de informe directo, o bien el profesional de la contabilidad en ejercicio realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida, la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios a quienes se destina el informe en el propio informe de aseguramiento.

Encargos de aseguramiento sobre afirmaciones

291.17 En un encargo de aseguramiento sobre afirmaciones, los miembros del equipo del encargo y la firma serán independientes del cliente del encargo (la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis y que puede ser responsable de la materia objeto de análisis). Dichos requerimientos de independencia prohíben determinadas relaciones entre miembros del equipo del encargo de aseguramiento y (a) los administradores o directivos, y (b) personal del cliente que ocupa un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis. También se determinará si las relaciones con personal del cliente que ocupa un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo originan amenazas en relación con la independencia. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a intereses y relaciones de firmas de la red[4] .

291.18 En la mayoría de los encargos de aseguramiento sobre afirmaciones, la parte responsable es responsable tanto de la información sobre la materia objeto de análisis como de la materia objeto de análisis. Sin embargo, en algunos encargos, la parte responsable puede no ser responsable de la materia objeto de análisis. Por ejemplo, cuando se contrata al profesional de la contabilidad en ejercicio para realizar un encargo de aseguramiento en relación con un informe que será distribuido a los usuarios a quienes se destina, preparado por un consultor en cuestiones medioambientales, acerca de las prácticas de sostenibilidad de la compañía, el consultor es la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis pero la compañía es responsable de la materia objeto de análisis (prácticas de sostenibilidad).

---

[2] "Internal Control—Integrated Framework" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
[3] "Guidance on Assessing Control—The CoCo Principles" Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
[4] Los apartados 290.13 a 290.24 contienen orientaciones con respecto a lo que es una firma de la red.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

291.19 En el caso de encargos de aseguramiento sobre afirmaciones en los que la parte responsable es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis pero no de la materia objeto de análisis, los miembros del equipo del encargo de aseguramiento y la firma serán independientes de la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis (el cliente del encargo de aseguramiento). Además, se realizará una evaluación de cualquier amenaza en relación con la independencia que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis.

Encargos de aseguramiento de informe directo

291.20 En el caso de un encargo de aseguramiento de informe directo, los miembros del equipo del encargo y la firma serán independientes del cliente del encargo de aseguramiento (la parte responsable de la materia objeto de análisis). También se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina por los intereses y relaciones de firmas de la red.

Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución

291.21 En algunas circunstancias en las que el informe de aseguramiento contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan las condiciones del presente apartado y del apartado 291.22, los requerimientos de independencia de la presente sección se pueden modificar. Las modificaciones de los requerimientos de la sección 291 están permitidas si los usuarios a quienes se destina el informe (a) conocen el propósito, la información sobre la materia objeto de análisis y las limitaciones del informe, y (b) dan explícitamente su conformidad a la aplicación de los requerimientos de independencia modificados. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden obtener conocimiento del propósito, de la información sobre la materia objeto de análisis y de las limitaciones del informe participando directa o indirectamente a través de un representante que esté autorizado para actuar en nombre de los usuarios, en la determinación de la naturaleza y el alcance del encargo. Dicha participación mejora la capacidad de la firma de comunicarse con los usuarios a quienes se destina el informe en relación con cuestiones de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la evaluación de las amenazas en relación con la independencia y de las salvaguardas aplicables que son necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, y de obtener su conformidad con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se van a aplicar.

291.22 La firma comunicará (por ejemplo, en una carta de encargo) a los usuarios a quienes se destina el informe los requisitos de independencia que se van a aplicar con respecto a la realización del encargo de aseguramiento. Cuando los usuarios a quienes se destina el informe son un tipo de usuarios (por ejemplo, participantes en un acuerdo de préstamo sindicado) que no son específicamente identificables por su nombre cuando se establecen los términos del encargo, se informará posteriormente a dichos usuarios de los requerimientos de independencia acordados por el representante (por ejemplo, si el representante pone a disposición de todos los usuarios la carta de encargo de la firma).

291.23 Si la firma emite también, para el mismo cliente, un informe de aseguramiento que no contiene una restricción a la utilización y distribución, las disposiciones de los apartados 291.25 a 291.27 no modifican el requerimiento de aplicar las disposiciones de los apartados 291.1 a 291.157 a dicho encargo de aseguramiento. Si la firma emite también para el mismo cliente un informe de auditoría, tanto si contiene como si no contiene una restricción a la utilización y distribución, serán aplicables las disposiciones de la sección 290 a dicho encargo de auditoría.

291.24 Las modificaciones de los requerimientos de la sección 291 que están permitidas en las circunstancias establecidas anteriormente se describen en los apartados 291.25 a 291.27. En todos los demás aspectos se exige el cumplimiento de lo dispuesto en la sección 291.

291.25 Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 291.21 a 291.22, los requerimientos correspondientes de los apartados 291.104 a 291.132 se aplican a todos los miembros del equipo del encargo, y a los miembros de su familia inmediata y a sus familiares próximos. Además, se determinará si originan amenazas en relación con la independencia los intereses y relaciones entre el cliente del encargo de aseguramiento y los siguientes otros miembros del equipo de aseguramiento:

a) Aquéllos a los se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, y
b) Los que proporcionan control de calidad para el encargo, incluido los que efectúan la revisión del control de calidad del mismo.

Se evaluará también, teniendo en cuenta lo dispuesto en los apartados 291.104 a 291.132, la significatividad de cualquier amenaza que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a intereses y relaciones entre el cliente de del encargo de aseguramiento y otras personas pertenecientes a la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de aseguramiento, incluido los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo de aseguramiento en relación con la ejecución del encargo.

291.26 A pesar de que se cumplan las condiciones establecidas en los apartados 291.21 a 291.22, si la firma tiene un interés financiero material, directo o indirecto, en el cliente del encargo de aseguramiento, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá ningún interés financiero de ese tipo. Además, la firma cumplirá las demás disposiciones aplicables de la presente sección descritas en los apartados 291.112 a 291.157.

291.27 Se realizará también una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina por intereses y relaciones de firmas de la red.

Múltiples partes responsables

291.28 En el caso de algunos encargos de aseguramiento, tanto si tienen como base una afirmación como si consisten en un informe directo, pueden existir varias partes responsables. Al determinar si resulta necesario aplicar las disposiciones de la presente sección a cada una de las partes responsables en dicho tipo de encargos, la firma puede tener en cuenta si un interés o relación entre la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, y una determinada parte responsable, originan una amenaza en relación con la independencia que no es insignificante e intrascendente en el contexto de la información sobre la materia objeto de análisis. Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de la información sobre la materia objeto de análisis (o de la materia objeto de análisis) de la cual es responsable esa determinada parte responsable, y
- El grado de interés público que pueda tener el encargo.

Si la firma determina que la amenaza en relación con la independencia originada por dicho interés o relación con una determinada parte responsable es insignificante e intrascendente, puede no ser necesario aplicar todas las disposiciones de la presente sección a dicha parte responsable.

Documentación

291.29 La documentación proporciona evidencia sobre los juicios del profesional de la contabilidad para alcanzar su conclusión con respecto al cumplimiento de los requerimientos de independencia. La ausencia de documentación no es un factor determinante de si la firma consideró una determinada cuestión ni de si es independiente.

El profesional de la contabilidad documentará las conclusiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia así como la sustancia de cualquier discusión relevante que apoye dichas conclusiones. En consecuencia:

a) Cuando se requieran salvaguardas para reducir una amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas existentes o aplicadas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y
b) Cuando una amenaza requirió un nivel significativo de análisis para determinar si se necesitaban salvaguardas y el profesional de la contabilidad concluyó que no eran necesarias porque la amenaza ya tenía un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y el fundamento de la conclusión.

Periodo del encargo

291.30 La independencia con respecto al cliente del encargo de aseguramiento debe mantenerse tanto durante el periodo del encargo como durante el periodo cubierto por la información sobre la

materia objeto de análisis. El periodo del encargo comienza cuando el equipo del encargo de aseguramiento empieza a realizar servicios de aseguramiento en relación con el encargo en cuestión. El periodo del encargo termina cuando se emite el informe de aseguramiento. Cuando el encargo es recurrente, finaliza cuando cualquiera de las partes notifica a la otra que la relación profesional ha llegado a su fin o cuando se emite el informe de aseguramiento final, según lo que se produzca más tarde.

291.31 Cuando una entidad pase a ser cliente de un encargo de aseguramiento durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis sobre la que la firma ha de expresar una conclusión, la firma determinará si se originan amenazas en relación con la independencia debido a:

a) Relaciones financieras o empresariales con el cliente del encargo de aseguramiento durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis pero antes de la aceptación del encargo, o
b) Servicios que se hayan prestado con anterioridad al cliente del encargo de aseguramiento.

291.32 Si se prestó un servicio que no era un servicio de aseguramiento al cliente del encargo de aseguramiento durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis, pero antes de que el equipo del encargo de aseguramiento empiece a realizar servicios de aseguramiento y dicho servicio no estuviera permitido durante el periodo del encargo de aseguramiento, la firma evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia originada por el servicio. Si alguna amenaza no tiene un nivel aceptable, el encargo de aseguramiento únicamente se aceptará si se aplican salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Ejemplos de salvaguardas son:

- No incluir como miembro del equipo de aseguramiento al personal que realizó el servicio que no era de aseguramiento,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el encargo de aseguramiento y el trabajo que no es de aseguramiento, según corresponda, o
- Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no es de aseguramiento o que otra firma realice de nuevo dicho servicio con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

Sin embargo, si el servicio que no es de aseguramiento no se ha terminado y no resulta práctico terminarlo o poner fin al mismo antes de que empiecen los servicios profesionales en relación con el encargo de aseguramiento, la firma únicamente aceptará el encargo si está convencida de que:

a) El servicio que no es de aseguramiento se terminará en breve, o
b) El cliente ha tomado medidas para transferir en breve dicho servicio a otro proveedor.

Mientras dure el servicio, se aplicarán salvaguardas cuando resulte necesario. Adicionalmente, la cuestión se comentará con los responsables del gobierno de la entidad.

Incumplimiento de una disposición de esta sección

291.33 Cuando se detecte el incumplimiento de una disposición de esta sección, la firma pondrá fin, suspenderá o eliminará el interés o la relación que causó el incumplimiento y evaluará la significatividad de dicho incumplimiento y su impacto en la objetividad de la firma y en su capacidad para emitir un informe de aseguramiento. La firma determinará si se pueden tomar medidas que traten de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento. Para realizar dicha determinación, la firma aplicará su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando la significatividad del incumplimiento, las medidas a tomar y todos los hechos y circunstancias específicos a disposición del profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que la objetividad de la firma está comprometida de tal forma que la firma no puede emitir el informe de aseguramiento.

291.34 Si la firma determina que no se pueden tomar medidas para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, informará cuanto antes a la parte que la contrató o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda y tomará las medidas necesarias para poner fin al encargo de aseguramiento de conformidad con cualquier requerimiento legal o reglamentario aplicable al cese del encargo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

291.35 Si la firma determina que se pueden tomar medidas para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, discutirá dicho incumplimiento y las medidas que ha tomado o que tiene previsto tomar con la parte que la contrató o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. La firma discutirá el incumplimiento y las medidas propuestas de manera oportuna, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo y el incumplimiento.

291.36 Si la parte que la contrató determina que no se pueden tomar medidas para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, la firma tomará las medidas necesarias para poner fin al encargo de aseguramiento de conformidad con cualquier requerimiento legal o reglamentario aplicable al cese del encargo.

291.37 La firma documentará el incumplimiento, las medidas que se tomaron, las decisiones clave que se adoptaron y todas las cuestiones que se discutieron con la parte que contrató a la firma o con los responsables del gobierno de la entidad. Cuando la firma siga adelante con el encargo de aseguramiento, las cuestiones que se deben documentar incluirán también la conclusión de que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida y el razonamiento de por qué las medidas que se tomaron trataron de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento de tal modo que la firma pudo emitir el informe de aseguramiento.

Se han dejado en blanco intencionadamente los apartados 291.38 a 291.99.

Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia

291.100 En los apartados 291.104 a 291.157 se describen circunstancias y relaciones específicas que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia. Se describen las amenazas potenciales y los tipos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable y se identifican ciertas situaciones en las que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable. En dichos apartados no se describen todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar una amenaza en relación con la independencia. La firma y los miembros del equipo del encargo de aseguramiento evaluarán las implicaciones de circunstancias y relaciones similares pero diferentes y determinarán si, cuando resulta necesario, se pueden aplicar salvaguardas, incluidas las salvaguardas de los apartados 200.11 a 200.14, para eliminar las amenazas en relación con la independencia o reducirlas a un nivel aceptable.

291.101 Los apartados muestran el modo en el que el marco conceptual se aplica a los encargos de aseguramiento y deben interpretarse conjuntamente con el apartado 291.28 que explica que, en la mayoría de los encargos de aseguramiento, existe una parte responsable y que dicha parte responsable es el cliente del encargo de aseguramiento. Sin embargo, en algunos encargos de aseguramiento existen dos o más partes responsables. En dichas circunstancias, se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis. En el caso de informes sobre encargos de aseguramiento que contengan una restricción a su utilización y distribución, los apartados deben interpretarse conjuntamente con los apartados 291.21 a 291.27.

291.102 La Interpretación 2005-1 proporciona unas directrices adicionales en relación con la aplicación de los requerimientos de independencia contenidos en la presente sección para encargos de aseguramiento.

291.103 Los apartados 291.104 a 291.119 mencionan la materialidad de un interés financiero, préstamo o aval, o la significatividad de una relación empresarial. Con el fin de determinar si un interés es material para una persona, pueden tenerse en cuenta su patrimonio neto y el de los miembros de su familia inmediata.

Intereses financieros

291.104 Tener un interés financiero en el cliente de un encargo de aseguramiento puede originar una amenaza de interés propio. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen:

a) del papel de la persona que tiene el interés financiero
b) de si el interés financiero es directo o indirecto, y
c) de la materialidad del interés financiero.

291.105 Los intereses financieros se pueden tener a través de un intermediario (por ejemplo, un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio). La determinación de si dichos intereses financieros son directos o indirectos depende de si el beneficiario controla el instrumento de inversión o tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión. Cuando existe control sobre el instrumento de inversión o capacidad para influir en las decisiones de inversión, el presente Código califica el interés financiero como interés financiero directo. Por el contrario, cuando el beneficiario del interés financiero no controla el instrumento de inversión o no tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión, el presente Código califica dicho interés financiero como interés financiero indirecto.

291.106 Si un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, un miembro de su familia inmediata, o la firma, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente: un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, un miembro de su familia inmediata, o la firma

291.107 Cuando un miembro del equipo del encargo de aseguramiento sabe que un familiar próximo tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo, se origina una amenaza de interés propio. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La naturaleza de la relación existente entre el miembro del equipo del encargo de aseguramiento y su familiar próximo, y
- La materialidad del interés financiero para el familiar próximo.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- La venta por parte del familiar próximo, tan pronto como sea posible, de la totalidad del interés financiero o la venta de una parte suficiente del interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo de aseguramiento, o
- Retirar a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento.

291.108 Si un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, un miembro de su familia inmediata, o la firma, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en una entidad que tiene a su vez un interés que le permite controlar al cliente del encargo de aseguramiento, y dicho cliente del encargo es material para la entidad, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero de ese tipo: un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, un miembro de su familia inmediata o la firma.

291.109 El hecho de que la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata tengan un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo en calidad de administradores de un trust6 origina una amenaza de interés propio. No se tendrá dicho interés salvo que:

a) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, sean beneficiarios directos del trust.
b) El interés en el cliente del encargo de aseguramiento propiedad del trust no sea material para el mismo.
c) El trust no pueda ejercer una influencia significativa sobre el cliente del encargo de aseguramiento, y
d) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma puedan influir de manera significativa en cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en un cliente del encargo de aseguramiento.

291.110 Los miembros del equipo del encargo de aseguramiento determinarán si origina una amenaza de interés propio cualquier interés financiero conocido en el cliente del encargo que sea propiedad otras personas, incluido:

- Socios y personal profesional de la firma, distintos de los mencionados anteriormente, o los miembros de su familia inmediata, y
- Personas que tengan una relación personal estrecha con un miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

El hecho de que dichos intereses originen una amenaza de interés propio depende de factores tales como:

- La estructura organizativa, operativa y jerárquica de la firma, y
- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar del equipo del encargo de aseguramiento al miembro del mismo que tiene la relación personal,
- Excluir a dicho miembro del equipo del encargo de aseguramiento de cualquier decisión significativa relativa al encargo , o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

291.111 Si la firma, un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, reciben un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo, por ejemplo, por vía de herencia o como regalo o como resultado de una fusión y dicho interés no estuviera permitido por la presente sección:

a) Si el interés es recibido por la firma, la totalidad del interés financiero se venderá inmediatamente o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material, o
b) Si el interés es recibido por un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o por un miembro de su familia inmediata, la persona que ha recibido el interés financiero lo venderá inmediatamente o, en caso de un interés financiero indirecto, venderá una parte suficiente de tal modo que el interés restante ya no sea material.

Préstamos y avales

291.112 La concesión de un préstamo o de un aval a un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o a un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco o una institución similar, puede originar una amenaza en relación con la independencia. En el caso de que el préstamo o el aval no se concedan siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos, ni bajo términos y condiciones normales, se origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, ningún miembro del equipo del encargo de aseguramiento, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, aceptarán un préstamo o un aval con esas características.

291.113 En el caso de que un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco o una institución similar conceda un préstamo a la firma siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales y que dicho préstamo sea material para el cliente o para la firma que lo recibe, existe la posibilidad de aplicar salvaguardas para reducir la amenaza de interés propio a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es que el trabajo sea revisado por un profesional de la contabilidad de una firma de la red que no participe en el encargo de aseguramiento ni haya recibido el préstamo.

291.114 La concesión de un préstamo o de un aval, por un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco o una institución similar, a un miembro del equipo del encargo o a un miembro de su familia inmediata, no origina una amenaza en relación con la independencia si el préstamo o el aval se conceden siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales. Como ejemplos de este tipo de préstamos están las hipotecas, los descubiertos bancarios, los préstamos para la adquisición de un automóvil y los saldos de tarjetas de crédito.

291.115 Si la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, aceptan un préstamo o un aval de un cliente de un encargo de aseguramiento que no es un banco o una institución similar, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo del encargo de aseguramiento o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

291.116 Del mismo modo, si la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, otorgan un préstamo o un aval a un cliente de un encargo de aseguramiento, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo del encargo o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

291.117 Si la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, tienen depósitos en o una cuenta de valores con un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco, un intermediario bursátil o una institución similar, no se origina una amenaza en relación con la independencia si el depósito o la cuenta se rigen por condiciones normales de mercado.

Relaciones empresariales

291.118 Surge una relación empresarial estrecha entre la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata y un cliente de un encargo de aseguramiento o su dirección cuando existen una relación mercantil o un interés financiero común, y puede originarse una amenaza de interés propio o de intimidación. Los ejemplos de dichas relaciones incluyen:

- Tener un interés financiero en un negocio común, bien con un cliente o bien con su propietario, con un administrador, con un directivo o con otra persona que realice actividades de alta dirección para dicho cliente.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más servicios o productos del cliente y para ofrecer en el mercado el producto o servicio resultante, mencionando a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o marketing bajo los cuales la firma distribuye o vende los productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o vende los productos o servicios de la firma.

Salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para la firma y para el cliente o su dirección, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia, no se entablará la relación empresarial, o se reducirá a un nivel insignificante o se le pondrá fin.

En el caso de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para él, se retirará a dicha persona del equipo del encargo.

Si la relación empresarial se produce entre un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento y el cliente del encargo o su dirección, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

291.119 La compra de bienes y servicios a un cliente de un encargo de aseguramiento por la firma, o por un miembro del equipo del encargo o por un miembro de su familia inmediata, no origina, por lo general, una amenaza en relación con la independencia, mientras la transacción se produzca en el curso normal de los negocios y en condiciones de independencia mutua. No obstante, dichas transacciones pueden ser de una naturaleza o importe tales que originen una amenaza de interés propio. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Eliminar la transacción o reducir su importancia, o
- Retirar a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento.

Relaciones familiares y personales

291.120 Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo del encargo de aseguramiento y un administrador o directivo o determinados empleados (dependiendo de su puesto) del cliente del encargo pueden originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de varios factores, incluidos las responsabilidades de dicha persona en el equipo del encargo, el papel del familiar o de la otra persona de la plantilla del cliente y de lo estrecha que sea la relación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

291.121 Cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es:

a) Administrador o directivo del cliente del encargo de aseguramiento, o
b) Un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento, u ocupó un puesto similar durante cualquier periodo cubierto por el encargo o por la información sobre la materia objeto de análisis, las amenazas en relación con la independencia sólo se pueden reducir a un nivel aceptable retirando a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento.

La relación es tan estrecha que ninguna otra salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguna persona con ese tipo de relación será miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

291.122 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- El puesto desempeñado por el miembro de la familia inmediata, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo de aseguramiento de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad del miembro de su familia inmediata.

291.123 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un familiar próximo de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es:

- Administrador o directivo del cliente del encargo de aseguramiento, o
- Un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento,

La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- La naturaleza de las relaciones existentes entre el miembro del equipo del encargo de aseguramiento y su familiar próximo,
- El puesto desempeñado por el familiar próximo, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo de aseguramiento de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de su familiar próximo.

291.124 Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro del equipo del encargo de aseguramiento mantiene una relación estrecha con una persona que no es un miembro de su familia inmediata ni un familiar próximo, pero que es administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. El miembro del equipo del encargo de aseguramiento que mantenga una relación de ese tipo consultará de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo del encargo de aseguramiento,
- El puesto que dicha persona ocupa en la plantilla del cliente, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicho profesional del equipo del encargo de aseguramiento, o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo de aseguramiento de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de la persona con la que mantiene una relación estrecha.

291.125 Una relación personal o familiar entre (a) un socio o un empleado de la firma que no son miembros del equipo del encargo de aseguramiento y (b) un administrador o un directivo del cliente del encargo de aseguramiento o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- La naturaleza de la relación existente entre el socio o el empleado de la firma y el administrador o el directivo o el empleado del cliente,
- La interacción del socio o del empleado de la firma con el equipo del encargo de aseguramiento,
- El puesto que ocupen el socio o el empleado dentro de la firma, y
- El papel de la persona en la plantilla del cliente.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Estructurar las responsabilidades del socio o del empleado con el fin de reducir cualquier posible influencia suya sobre el encargo de aseguramiento, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el correspondiente trabajo de aseguramiento realizado.

Relación de empleo con un cliente de auditoría

291.126 Se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación cuando un administrador o un directivo del cliente del encargo de aseguramiento, o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento, han sido miembros del equipo del encargo o socios de la firma.

291.127 Si un antiguo miembro del equipo del encargo de aseguramiento o un socio de la firma han sido contratados por el cliente del encargo en un puesto de ese tipo, la existencia de una amenaza de familiaridad o de intimidación y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El puesto que dicha persona ha pasado a ocupar en la plantilla del cliente,
- Cualquier relación que vaya a tener dicha persona con el equipo del encargo de aseguramiento.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona fue miembro del equipo del encargo de aseguramiento o socio de la firma, y
- El puesto que desempeñaba dicha persona en el equipo del encargo de aseguramiento o en la firma, por ejemplo, si era responsable de mantener un contacto habitual con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

En cualquier caso dicha persona no seguirá participando en los negocios o en las actividades profesionales de la firma.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Tomar medidas para que dicha persona no tenga derecho a beneficio o pago alguno procedentes de la firma, salvo que se realicen de conformidad con acuerdos fijos predeterminados.
- Tomar medidas para que cualquier importe que se le pueda deber a dicha persona no sea material para la firma,
- Modificar la planificación del encargo de aseguramiento,
- Asignar al equipo del encargo de aseguramiento personas con suficiente experiencia en relación con la persona que ha sido contratada por el cliente, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del antiguo miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

291.128 Si un antiguo socio de la firma se ha incorporado a una entidad en un puesto de ese tipo y, con posterioridad, la entidad pasa a ser cliente de la firma en relación con un encargo de aseguramiento, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza en relación con la

independencia y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

291.129 Se origina una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo del encargo de aseguramiento participa en el encargo sabiendo que se va a incorporar o es posible que se incorpore a la plantilla del cliente en el futuro. Las políticas y procedimientos de la firma requerirán que los miembros del equipo de un encargo de aseguramiento que inicien negociaciones con vista a incorporarse a la plantilla del cliente, lo notifiquen a la firma. Cuando se reciba dicha notificación, se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo de aseguramiento, o
- Una revisión de todos los juicios significativos realizados por dicha persona mientras formaba parte del equipo.

Relación de servicio reciente con un cliente de un encargo de aseguramiento

291.130 Pueden originarse amenazas de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad si un miembro del equipo del encargo de aseguramiento ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente del encargo. Este es el caso cuando, por ejemplo, un miembro del equipo del encargo tiene que evaluar elementos de la información sobre la materia objeto de análisis que él mismo preparó cuando trabajaba para el cliente.

291.131 Si, durante el periodo cubierto por el informe de aseguramiento, un miembro del equipo del encargo de aseguramiento fue administrador o directivo del cliente del encargo o empleado con un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, dicha persona no será asignada al equipo del encargo de aseguramiento.

291.132 Pueden originarse amenazas de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad si, antes del periodo cubierto por el informe de aseguramiento, un miembro del equipo del encargo de aseguramiento ha sido administrador o directivo del cliente del encargo, o trabajó en un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. Por ejemplo, dichas amenazas se originan si ha de ser evaluada en el periodo actual, como parte del encargo de aseguramiento, una decisión tomada o trabajo realizado por dicha persona en el periodo anterior, mientras trabajaba para el cliente. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de factores tales como:

- El puesto que dicha persona ocupó en la plantilla del cliente.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó su puesto en el cliente, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es la revisión del trabajo realizado por dicha persona como miembro del equipo del encargo de aseguramiento.

Relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento

291.133 Si un socio o un empleado de la firma actúa como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento, las amenazas de autorrevisión y de interés propio son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ningún socio o empleado actuará como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento.

291.134 El puesto de Secretario del Consejo de Administración tiene implicaciones distintas en cada jurisdicción. Las tareas pueden variar desde tareas administrativas, como la gestión del personal y el mantenimiento de los registros y libros de la sociedad, hasta tareas tan diversas como asegurar que la sociedad cumple las disposiciones legales y reglamentarias o proporcionar asesoramiento sobre cuestiones de gobierno corporativo. Por lo general, se considera que dicho puesto implica una relación estrecha con la entidad.

291.135 Si un socio o un empleado de la firma actúa como Secretario del Consejo de un cliente de un encargo de aseguramiento, se originan amenazas de autorrevisión y de abogacía, generalmente tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. No

obstante lo dispuesto en el apartado 291.133, cuando dicha práctica esté específicamente permitida por la legislación del país, por las normas o prácticas profesionales, y siempre que la dirección tome todas las decisiones importantes, las tareas y actividades se limitarán a aquéllas que sean de naturaleza rutinaria y administrativa, como la preparación de actas y el mantenimiento de las declaraciones legales. En dichas circunstancias, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

291.136 La prestación de servicios administrativos para dar soporte a la función de Secretaría de una sociedad o para proporcionar asesoramiento en relación con cuestiones administrativas de la Secretaría no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia, siempre que la dirección del cliente tome todas las decisiones importantes.

Vinculación prolongada del personal de categoría superior con un cliente de encargos de aseguramiento

291.137 Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal de categoría superior a un encargo de aseguramiento durante un periodo de tiempo prolongado. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:

- El tiempo de pertenencia de dicha persona al equipo del encargo de aseguramiento,
- El papel de dicha persona en el equipo del encargo de aseguramiento,
- La estructura de la firma,
- La naturaleza del encargo de aseguramiento,
- Si se han producido cambios en el equipo directivo del cliente, y
- Si ha variado la naturaleza o la complejidad de la información sobre la materia objeto de análisis.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Rotación del personal de categoría superior del equipo del encargo de aseguramiento.
- Revisión del trabajo del personal categoría superior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo del encargo de aseguramiento, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

Prestación de servicios que no son de aseguramiento a un cliente de encargos de aseguramiento

291.138 Tradicionalmente las firmas han prestado a sus clientes de encargos de aseguramiento una gama de servicios que no son de aseguramiento acordes con sus cualificaciones y especialización. La prestación de servicios que no son de aseguramiento puede, sin embargo, originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de miembros del equipo del encargo de aseguramiento. En la mayoría de los casos las amenazas son amenazas de autorrevisión, de interés propio y de abogacía.

291.139 Cuando en la presente sección no existan unas directrices específicas en relación con un determinado servicio que no es de aseguramiento, se aplicará el marco conceptual para la evaluación de las circunstancias particulares.

291.140 Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de un encargo de aseguramiento, se determinará si la prestación de dicho servicio puede originar una amenaza en relación con la independencia. En la evaluación de la significatividad de cualquier amenaza originada por un determinado servicio que no es de aseguramiento, se tendrá en cuenta cualquier amenaza que el equipo del encargo pueda considerar que se origina por la prestación de otros servicios que no son de aseguramiento. Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no es de aseguramiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidades de la dirección

291.141 La dirección de una entidad realiza un gran número de actividades con el fin de gestionar la entidad en el mejor provecho de las partes interesadas en la misma. No es posible detallar cada una de las actividades que constituyen las responsabilidades de la dirección. Sin embargo, las responsabilidades de la dirección comprenden liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones significativas en relación con la adquisición, el despliegue y el control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales.

291.142 Determinar si una actividad es responsabilidad de la dirección depende de las circunstancias y exige la aplicación de juicio. Los ejemplos de actividades que por lo general se consideran responsabilidades de la dirección incluyen:

- Fijación de políticas y dirección estratégica.
- Dirección de los empleados de la entidad y asunción de responsabilidad con respecto a sus actuaciones .
- Autorización de transacciones.
- Decisión acerca de las recomendaciones de la firma, o de otros terceros que se deben implementar, y
- Asunción de la responsabilidad con respecto al diseño, implementación y mantenimiento del control interno.

291.143 Las actividades rutinarias y administrativas o que se refieren a cuestiones que no son significativas no se consideran, por lo general, responsabilidades de la dirección. Por ejemplo, la ejecución de una transacción no significativa que ha sido autorizada por la dirección o el seguimiento de fechas para la presentación de las declaraciones legales y el asesoramiento a un cliente de un encargo de aseguramiento sobre dichas fechas no se consideran responsabilidades de la dirección. Además, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la dirección en la ejecución de sus responsabilidades no supone asumir una responsabilidad de la dirección.

291.144 Asumir una responsabilidad de la dirección de un cliente de un encargo de aseguramiento puede originar amenazas en relación con la independencia. Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección como parte de un encargo de aseguramiento, las amenazas que se originarían serían tan importantes que ninguna salvaguarda podría reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, el personal de la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección como parte de un encargo de aseguramiento. Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente de un encargo de aseguramiento, se asegurará de que la responsabilidad no esté relacionada con la materia objeto de análisis, ni con la información sobre la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento realizado por la firma.

291.145 Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección relacionada con la materia objeto de análisis o con la información sobre la misma, la firma se asegurará de que un miembro de la dirección sea responsable de los juicios y decisiones significativos que son responsabilidad propia de la dirección, evaluando los resultados del servicio y responsabilizándose de las medidas que deban tomarse como resultado del mismo. De esta forma se reduce el riesgo de que la firma formule inadvertidamente algún juicio significativo o tome alguna medida importante en nombre de la dirección. Se reduce aún más el riesgo cuando la firma da la oportunidad al cliente de realizar juicios y de tomar decisiones partiendo de un análisis y presentación objetivos y transparentes de las cuestiones.

Otras consideraciones

291.146 Se pueden originar amenazas en relación con la independencia cuando la firma presta un servicio que no es de aseguramiento relacionado con la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo de aseguramiento. En estos casos, se realizará una evaluación de la relación de la firma con la información sobre la materia objeto de análisis del encargo, y se determinará si cualquier amenaza de autorrevisión que no tenga un nivel aceptable puede reducirse a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

291.147 Puede originarse una amenaza de autorrevisión si la firma participa en la preparación de información sobre la materia objeto de análisis que se convierte seguidamente en la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo de aseguramiento. Por ejemplo, si la firma desarrollara y preparara información financiera prospectiva y proporcionara seguidamente

seguridad sobre dicha información, se originaría una amenaza de autorrevisión. En cualquier caso, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

291.148 Cuando la firma realice una valoración que es parte de la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo de aseguramiento, la firma evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Honorarios

Honorarios – Importe relativo

291.149 Cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de un encargo de aseguramiento representan una parte importante de los honorarios totales de la firma que expresa la conclusión, la dependencia con respecto a dicho cliente y la preocupación sobre la posibilidad de perderlo originan una amenaza de interés propio o de intimidación. La significatividad de la amenaza depende de factores tales como:

- La estructura operativa de la firma,
- Si la firma está bien implantada o si es nueva, y
- La significatividad cualitativa y/o cuantitativa del cliente para la firma.

Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Reducción de la dependencia con respecto al cliente.
- Revisiones externas de control de calidad, o
- Consulta a un tercero independiente, como a un organismo regulador de la profesión o a otro profesional de la contabilidad, sobre juicios clave del encargo de aseguramiento.

291.150 También se origina una amenaza de interés propio o de intimidación cuando los honorarios generados por un cliente representan una parte importante de los ingresos procedentes de los clientes de un determinado socio o una parte importante de los ingresos de una determinada oficina de la firma. Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es la revisión del trabajo por otro profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo del encargo de aseguramiento, o la obtención de su asesoramiento según resulte necesario.

Honorarios – Impagados

291.151 Puede originarse una amenaza de interés propio si los honorarios pendientes de cobro de un cliente de un encargo de aseguramiento permanecen impagados durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión, en su caso, del informe de aseguramiento del ejercicio siguiente. Por lo general, se espera que la firma exija el pago de dichos honorarios antes de la emisión de dicho informe. Si los honorarios permanecen impagados después de que se haya emitido el informe, se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda es que otro profesional de la contabilidad, que no haya participado en el encargo de aseguramiento, preste su asesoramiento o revise el trabajo realizado. La firma determinará si los honorarios impagados pueden considerarse equivalentes a un préstamo al cliente y si, debido a la significatividad de los honorarios impagados, resulta adecuado que la firma sea nombrada de nuevo o continúe el encargo de aseguramiento.

Honorarios contingentes

291.152 Los honorarios contingentes son honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma. A efectos de la presente sección, no se consideran honorarios contingentes los honorarios fijados por un tribunal u otra autoridad pública.

291.153 El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un encargo de aseguramiento, origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no suscribirá ningún acuerdo de honorarios de este tipo.

291.154 El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un servicio que no es de aseguramiento realizado para un cliente de un encargo de aseguramiento puede también originar una amenaza de interés propio. Si el resultado del servicio que no es de aseguramiento y, en consecuencia, el importe de los honorarios, dependen de una opinión futura o actual relacionada con una cuestión que es material con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, no se aceptará un acuerdo de este tipo.

291.155 En el caso de otros acuerdos de honorarios contingentes cobrados por la firma a un cliente de un encargo de aseguramiento en relación con un servicio que no es de aseguramiento, la existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependerán de factores tales como:

- El rango de posibles honorarios.
- Si una autoridad competente determina el resultado de la cuestión sobre la cual se fundamenta la determinación de los honorarios contingentes.
- La naturaleza del servicio, y
- El efecto del hecho o de la transacción en la información sobre la materia objeto de análisis.

Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del encargo de aseguramiento en cuestión o preste su asesoramiento según resulte necesario, o
- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo del encargo de aseguramiento para prestar el servicio que no es de aseguramiento.

Regalos e invitaciones

291.156 Aceptar regalos o invitaciones de un cliente de un encargo de aseguramiento puede originar amenazas de interés propio y de familiaridad. Si la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento aceptan regalos o invitaciones, salvo que su valor sea insignificante e intrascendente, las amenazas que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ni la firma, ni un miembro del equipo del encargo de aseguramiento aceptarán dichos regalos o invitaciones.

Litigios en curso o amenazas de demandas

291.157 Cuando tiene lugar o parece probable que vaya a tener lugar un litigio entre la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento y el cliente del encargo, se originan amenazas de interés propio y de intimidación. La relación entre la dirección del cliente y los miembros del equipo del encargo de aseguramiento se debe caracterizar por una total franqueza y por la revelación completa de todos los aspectos de las operaciones empresariales del cliente. Cuando la firma y la dirección del cliente se encuentran en posiciones antagónicas debido a litigios en curso o a amenazas de demandas que afectan a la buena voluntad de la dirección para hacer revelaciones completas, se originan amenazas de interés propio y de intimidación. La significatividad de las amenazas que se originan dependerá de factores tales como:

- La materialidad del litigio, y
- Si el litigio está relacionado con un anterior encargo de aseguramiento.

Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Si un miembro del equipo del encargo de aseguramiento está implicado en el litigio, retirar a dicha persona del equipo del encargo, o
- Recurrir a un profesional para que revise el trabajo realizado.

Si dichas salvaguardas no pueden reducir la amenaza a un nivel aceptable, la única actuación adecuada consiste en renunciar al encargo o rehusarlo.

Interpretación 2005-01(Revisada en julio de 2009 con el fin de adaptarla a los cambios resultantes del proyecto del IESBA para mejorar la claridad del Código).

Aplicación de la Sección 291 a encargos de aseguramiento que no sean encargos de auditoría de estados financieros

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La siguiente interpretación proporciona unas directrices en relación con la aplicación de los requerimientos de independencia contenidos en la Sección 291 en el caso de encargos de aseguramiento que no sean encargos de auditoría de estados financieros.

Esta interpretación se centra en los problemas de aplicación que son específicos de los encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría de estados financieros. Existen otras cuestiones mencionadas en la Sección 291 que son relevantes para el análisis de los requerimientos de independencia para todos los encargos de aseguramiento. Por ejemplo, el apartado 291.3 establece que se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones de una firma de la red. También establece que, cuando el equipo del encargo de aseguramiento tenga razones para pensar que una entidad vinculada al cliente del encargo es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo del encargo de aseguramiento incluirá a dicha entidad vinculada en la evaluación de amenazas en relación con la independencia y, cuando sea necesario, en la aplicación de salvaguardas. Estas cuestiones no se tratan específicamente en la presente interpretación.

Como se explica en el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for Assurance Engagements), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board), en un encargo de aseguramiento el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión cuya finalidad es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

Encargos de aseguramiento sobre afirmaciones

En un encargo de aseguramiento sobre afirmaciones, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

En un encargo de aseguramiento sobre afirmaciones, se requiere ser independiente de la parte responsable, la cual es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis y puede ser responsable de la materia objeto de análisis.

En los encargos de aseguramiento sobre afirmaciones, en los que la parte responsable es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis pero no es responsable de la materia objeto de análisis, se requiere ser independiente de la parte responsable. Además, se realizará una evaluación de cualquier amenaza en relación con la independencia que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis.

Encargos de aseguramiento de informe directo

En un encargo de aseguramiento de informe directo, o bien el profesional de la contabilidad en ejercicio realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida, la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios a quienes se destina el informe en el propio informe de aseguramiento.

En un encargo de aseguramiento de informe directo, se requiere ser independiente de la parte responsable, la cual es responsable de la materia objeto de análisis.

Múltiples partes responsables

Tanto en encargos de aseguramiento que tienen como base una afirmación como en los que consisten en un informe directo, pueden existir varias partes responsables. Por ejemplo, se puede solicitar a un profesional de la contabilidad en ejercicio que dé seguridad sobre las estadísticas de difusión mensual de un cierto número de periódicos independientes. El encargo puede ser un encargo basado en una afirmación en el que cada periódico mide su difusión y las estadísticas se presentan en una afirmación que está a disposición de los usuarios a quienes se destina el

informe. Por el contrario, el encargo puede ser un encargo de informe directo, en el que no existe ninguna afirmación y puede haber o no una manifestación escrita de los periódicos.

En encargos así, en la determinación de si resulta necesario aplicar las disposiciones de la Sección 291 a cada una de las partes responsables, la firma puede tener en cuenta si un interés o relación entre la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento, y una determinada parte responsable, pueden originar una amenaza en relación con la independencia que no es insignificante e intrascendente en el contexto de la información sobre la materia objeto de análisis. Se tendrán en cuenta factores como:

a) La materialidad de la información sobre la materia objeto de análisis (o de la materia objeto de análisis) de la cual es responsable esa determinada parte responsable, y
b) El grado de interés público asociado al encargo.

Si la firma determina que la amenaza en relación con la independencia originada por dichos intereses o relaciones con una determinada parte responsable es insignificante e intrascendente, puede no ser necesario aplicar todas las disposiciones de la presente Sección a dicha parte responsable.

Ejemplo

Se ha desarrollado el siguiente ejemplo para mostrar la aplicación de la Sección 291. Se supone que el cliente no es simultáneamente un cliente de auditoría de estados financieros de la firma, ni de una firma de la red.

Se contrata a la firma para dar seguridad sobre las reservas probadas totales de petróleo de 10 compañías independientes. Cada compañía ha llevado a cabo estudios geográficos y de ingeniería con el fin de determinar sus reservas (materia objeto de análisis). Existen criterios establecidos para determinar cuándo se puede considerar que una reserva es probada, que el profesional de la contabilidad en ejercicio considera adecuados para el encargo

Las reservas probadas para cada compañía a 31 de diciembre de 20x0 eran:

	Reservas probadas de petróleo en miles de barriles
Compañía 1	5.200
Compañía 1	725
Compañía 1	3.260
Compañía 1	15.000
Compañía 1	6.700
Compañía 1	39.126
Compañía 1	345
Compañía 1	175
Compañía 1	24.135
Compañía 1	9.635
TOTAL	**104.301**

El encargo se puede estructurar de diferentes modos:

Encargos basados en una afirmación

A1 Cada compañía mide sus reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

A2 Una entidad distinta mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

Encargos de informe directo

D1 Cada compañía mide sus reservas y proporciona a la firma una manifestación escrita en la que se comunica la medida de sus reservas con los criterios establecidos para la medida de reservas probadas. Esta manifestación no está disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

D2 La firma mide directamente las reservas de algunas de las compañías

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Aplicación del enfoque

A1 Cada compañía mide sus reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

En este encargo existen varias partes responsables (las compañías 1 a 10). Para determinar si es necesario aplicar las disposiciones relativas a la independencia a todas las compañías, la firma puede considerar si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable. Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de las reservas probadas de dicha compañía en relación con las reservas totales sobre las que se informa, y
- El grado de interés público asociado al encargo.(Apartado 291.28)

Por ejemplo, la Compañía 8 representa el 0,17% de las reservas totales, por lo que una relación empresarial con la Compañía 8 o tener un interés en la misma originan una amenaza menor que una relación similar con la Compañía 6, que representa aproximadamente el 37,5% de las reservas.

Una vez determinadas las compañías en relación con las cuales son aplicables los requerimientos de independencia, se requiere que el equipo del encargo de aseguramiento y la firma sean independientes de las partes responsables que se pueden considerar cliente del encargo (apartado 291.28).

A2 Una entidad distinta mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

La firma será independiente de la entidad que mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe (apartado 291.19). Dicha entidad no es responsable de la materia objeto de análisis por lo que se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se produce debido a los intereses y relaciones con la parte responsable de la materia objeto de análisis (291.19). En este encargo existen varias partes responsables de la materia objeto de análisis (las compañías 1 a 10). Como se comenta en el ejemplo A1 anterior, la firma puede tener en cuenta si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable.

D1 Cada compañía proporciona a la firma una manifestación escrita en la que se comunican las reservas medidas con los criterios establecidos para la medida de reservas probadas. Esta manifestación no está disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

En este encargo existen varias partes responsables (las compañías 1 a 10). Para determinar si es necesario aplicar las disposiciones relativas a la independencia a todas las compañías, la firma puede considerar si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable. Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de las reservas probadas de dicha compañía en relación con las reservas totales sobre las que se informa, y
- El grado de interés público asociado al encargo.(Apartado 291.28)

Por ejemplo, la Compañía 8 representa el 0,17% de las reservas, por lo que una relación empresarial con la Compañía 8 o un interés en la misma originan una amenaza menor que una relación similar con la Compañía 6, que representa aproximadamente el 37,5% de las reservas.

Una vez que se han determinado las compañías para las que son aplicables los requerimientos de independencia, se requiere que el equipo del encargo de aseguramiento y la firma sean independientes de las partes responsables que se pueden considerar cliente del encargo (apartado 291.28).

D2 La firma mide directamente las reservas de algunas de las compañías

La aplicación es igual que en el ejemplo D1.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

PARTE C - PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN LA EMPRESA

SECCIÓN 300

Introducción

300.1 Esta parte del Código describe el modo en que el marco conceptual, que se encuentra en la Parte A, se aplica en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en la empresa. Esta parte no describe todas las circunstancias y relaciones que se puede encontrar un profesional de la contabilidad en la empresa, que originen o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. En consecuencia, se recomienda que el profesional de la contabilidad en la empresa mantenga una especial atención ante la existencia de dichas circunstancias y relaciones.

300.2 Es posible que los inversores, los acreedores, las empresas y otros participantes del mundo empresarial, así como los gobiernos y el público en general, se apoyen en el trabajo de profesionales de la contabilidad en la empresa. Los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden ser responsables, solos o conjuntamente con otros, de la preparación y presentación de información financiera y de otra información, en la que se basen tanto las entidades para las que trabajan, como terceros. También pueden ser responsables de realizar una gestión financiera efectiva y un asesoramiento competente sobre un cierto número de cuestiones relacionadas con los negocios.

300.3 Un profesional de la contabilidad en la empresa puede ser un asalariado, un socio, un administrador (ejecutivo o no), un propietario gerente, un voluntario u otro trabajando para una o más organizaciones. La naturaleza jurídica de la relación con la entidad para la que trabaja, en su caso, no guarda relación alguna con las responsabilidades de ética a cargo del profesional de la contabilidad en la empresa.

300.4 El profesional de la contabilidad en la empresa es responsable de promover los objetivos legítimos de la entidad para la que trabaja. El presente Código no intenta dificultar el cumplimiento de dicha responsabilidad por parte del profesional de la contabilidad en la empresa, sino que trata de circunstancias en las que el cumplimiento de los principios fundamentales puede peligrar.

300.5 Es posible que el profesional de la contabilidad en la empresa ocupe un puesto elevado en una entidad. Cuanto más elevado sea el puesto, mayores serán su capacidad y las oportunidades de influir en hechos, prácticas y actitudes. Se espera, por lo tanto, que el profesional de la contabilidad en la empresa aliente una cultura basada en la ética en la entidad para la que trabaja que enfatiza la importancia que la alta dirección otorga al comportamiento ético.

300.6 El profesional de la contabilidad en la empresa no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación u actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sea incompatible con los principios fundamentales.

300.7 El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y de relaciones Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

a) Interés propio,
b) Autorrevisión,
c) Abogacía,
d) Familiaridad, e
e) Intimidación.

Estas amenazas son analizadas con más detalle en la Parte A del presente Código.

300.8 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Tener un interés financiero en la entidad para la que trabaja o recibir un préstamo o un aval de la misma.
- Participar en acuerdos de remuneración que contienen incentivos ofrecidos por la entidad para la que trabaja.
- Utilización inadecuada con fines personales de activos de la empresa.
- Preocupaciones en relación con la seguridad en el empleo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Presiones comerciales recibidas desde fuera de la entidad para la que trabaja.

300.9 Un ejemplo de circunstancia que origina una amenaza de autorrevisión para el profesional de la contabilidad en la empresa es la determinación del tratamiento contable adecuado para una combinación de negocios después de haber realizado el análisis de viabilidad en el que se apoyó la decisión de adquisición.

300.10 En la promoción de las metas y objetivos legítimos de las entidades para las que trabajan, los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden promover el punto de vista de la entidad, mientras las afirmaciones que hagan no sean falsas ni induzcan a error. Por lo general, dichas actuaciones no originan una amenaza de abogacía.

300.11 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de familiaridad para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Ser responsable de la información financiera de la entidad para la que trabaja cuando un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, que trabajan para la entidad, toman las decisiones que afectan a la información financiera de la entidad.
- Relación prolongada con contactos en el mundo de los negocios que influyen en decisiones empresariales.
- Aceptar regalos o trato preferente, salvo que el valor sea insignificante e intrascendente.

300.12 Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de intimidación para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Amenaza de despido o de sustitución del profesional de la contabilidad en la empresa o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo debido a un desacuerdo sobre la aplicación de un principio contable o sobre la forma en la que se presenta la información financiera.
- Una personalidad dominante que intenta influir en el proceso de toma de decisiones, por ejemplo con respecto al otorgamiento de contratos o a la aplicación de un principio contable.

300.13 Las salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable se pueden clasificar en dos grandes categorías:

a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

En el apartado 100.14 de la Parte A de este Código se describen ejemplos de salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias.

300.14 Las salvaguardas en el entorno de trabajo incluyen:

- Los sistemas de la entidad para la supervisión corporativa u otras estructuras de supervisión.
- Programas de ética y de conducta de la entidad.
- Procedimientos de selección de personal que enfatizan la importancia de contratar a personal competente de alto nivel.
- Controles internos fuertes.
- Procesos disciplinarios adecuados.
- Liderazgo que pone el acento en la importancia del comportamiento ético y en la expectativa de que los empleados actuarán de manera ética.
- Políticas y procedimientos para implementar y supervisar la calidad del desempeño de la plantilla.
- Comunicación en tiempo oportuno de las políticas y procedimientos de la entidad, incluido cualquier cambio de los mismos, a todos los empleados, y formación teórica y práctica adecuada sobre dichas políticas y procedimientos.
- Políticas y procedimientos para alentar y dar poderes al personal para que comuniquen a la alta dirección de la entidad cualquier cuestión relacionada con la ética que les pueda preocupar, sin miedo a posibles represalias.
- Consultar a otro profesional de la contabilidad que resulte adecuado.

300.15 En circunstancias en las que el profesional de la contabilidad en la empresa considera que en la entidad para la que trabaja seguirán produciéndose un comportamiento o actuaciones poco éticas, puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. En situaciones extremas en las que todas las salvaguardas disponibles han sido agotadas y no sea posible reducir la

amenaza a un nivel aceptable, es posible que el profesional de la contabilidad en la empresa concluya que es adecuado dimitir de la entidad para la que trabaja.

SECCIÓN 310

Conflictos de intereses

310.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en la empresa se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales. Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad realiza una actividad profesional relacionada con una determinada cuestión para dos o más partes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión están en conflicto; o
- los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los de la parte para la que realiza una actividad profesional relacionada con dicha cuestión están en conflicto

La parte puede incluir la entidad para la que trabaja, un proveedor, un cliente, un prestamista, un accionista u otro.

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial.

310.2 Como ejemplos de situaciones en las que pueden surgir conflictos de intereses están:

- Prestar servicios como directivo o como administrador para dos empleadores y obtener información de uno de ellos que podría ser utilizada por el profesional de la contabilidad en favor o en contra del otro
- Realizar una actividad profesional para cada una de las partes de una sociedad que le contratan para ayudarles a disolverla
- Preparar información financiera para algunos miembros de la dirección de la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad que tienen previsto realizar un "management buy-out" (compra por los directivos).
- Ser responsable de la selección de un proveedor para la entidad para la que trabaja cuando un miembro de su familia inmediata podría beneficiarse económicamente de la transacción.
- Actuar como miembro de los órganos de gobierno de la entidad para la que trabaja y que está aprobando determinadas inversiones cuando una de esas inversiones concretas incrementará el valor de la cartera de inversiones del profesional de la contabilidad o de su familia inmediata.

310.3 Al identificar y evaluar los intereses y relaciones que pueden originar un conflicto de intereses e implementar salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar o reducir cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa aplicará su juicio profesional y estará atento a todos los intereses y relaciones que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que podría comprometer el cumplimiento de los principios fundamentales.

310.4 Cuando se enfrente a un conflicto de intereses, se recomienda al profesional de la contabilidad en la empresa que solicite orientaciones de la entidad para la que trabaja o de otros, como, por ejemplo, un organismo profesional, un asesor jurídico u otro profesional de la contabilidad. Al realizar revelaciones o al compartir información dentro de la entidad para la que trabaja y al solicitar orientaciones de terceros, el profesional de la contabilidad permanecerá atento al principio fundamental de confidencialidad.

310.5 Si la amenaza originada por un conflicto de intereses no tiene un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Si las salvaguardas no pueden eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad se abstendrá de realizar o interrumpirá los servicios profesionales

que originarían el conflicto de intereses; o pondrá fin a las correspondientes relaciones o venderá los intereses de los que se trate para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

310.6 Al identificar si existe un conflicto de intereses o si es posible que se origine, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará las medidas que sean razonables para determinar:

- La naturaleza de los correspondientes intereses y relaciones entre las partes involucradas; y
- la naturaleza de la actividad y su implicación para las partes involucradas

La naturaleza de las actividades y de los intereses y relaciones puede variar con el transcurso del tiempo. El profesional de la contabilidad se mantendrá atento a esos cambios con el fin de identificar circunstancias que podrían originar un conflicto de intereses.

310.7 Si se detecta un conflicto de intereses, el profesional de la contabilidad en la empresa evaluará:

- la significatividad de los intereses o relaciones relevantes; y
- la significatividad de las amenazas que se originan al realizar la o las actividades profesionales. Por lo general, cuanto más directa sea la relación entre la actividad profesional y la cuestión con respecto a la cual están enfrentados los intereses de las partes, mayor será la significatividad de la amenaza en relación con la objetivdad y con el cumplimiento de los demás principios fundamentales.

310.8 El profesional de la contabilidad en la empresa aplicará salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales originadas por el conflicto de intereses o para reducirlas a un nivel aceptable. Dependiendo de las circunstancias que originan el conflicto de intereses puede resultar adecuada la aplicación de alguna de las siguientes salvaguardas:

- Reestructurar o segregar determinadas responsabilidades y tareas
- Obtener una supervisión adecuada, por ejemplo, trabajar bajo la supervisión de un administrador ejecutivo o no ejecutivo.
- Retirarse del proceso de toma de decisiones relacionado con la cuestión que origina el conflicto de intereses.
- Consultar a terceros, como por ejemplo un organismo regulador de la profesión, un asesor jurídico u otro profesional de la contabilidad.

310.9 Además, por lo general resulta necesario revelar la naturaleza del conflicto a las partes implicadas, así como a los niveles adecuados en la entidad para la que trabaja y, cuando se requieran salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, obtener su consentimiento para que el profesional de la contabilidad en la empresa realice la actividad profesional En algunas circunstancias, el consentimiento puede estar implícito en la conducta de la parte cuando el profesional de la contabilidad tiene evidencia suficiente para concluir que las partes conocen las circunstancias desde el principio y han aceptado el conflicto de intereses si no manifiestan su objeción ante la existencia del conflicto.

310.10 Cuando la revelación es verbal, o el consentimiento es verbal o implícito, se recomienda al profesional de la contabilidad en la empresa que documente la naturaleza de las circunstancias que originaron el conflicto de intereses, las salvaguardas aplicadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable y el consentimiento que se obtuvo

310.11 El profesional de la contabilidad en la empresa puede encontrar otras amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al preparar o presentar información financiera, como resultado de una presión indebida por parte de otros dentro de la entidad para la que trabaja o de relaciones financieras, de negocios o personales que tengan miembros de la familia inmediata del profesional de la contabilidad con la entidad para la que trabaja. Las orientaciones sobre cómo gestionar dichas amenazas se pueden ver en las secciones 320 y 340 del Código

SECCIÓN 320

Preparación y presentación de información

320.1 Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que es posible que se publique o sea utilizada por otros, tanto dentro

como fuera de las entidades para las que trabajan. Dicha información puede incluir información financiera o de gestión, por ejemplo, previsiones y presupuestos, estados financieros, comentarios y análisis de la dirección, y la carta de manifestaciones de la dirección proporcionada a los auditores en el curso de la auditoría de los estados financieros de la entidad. El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente y de conformidad con las normas profesionales aplicables con el fin de que la información sea entendible en su contexto.

320.2 El profesional de la contabilidad en la empresa, cuando sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para la que trabaja, se satisfará de que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.

320.3 El profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas razonables para que la información de la que es responsable:

a) describa con claridad la verdadera naturaleza de las transacciones empresariales, de los activos o de los pasivos,
b) clasifique y registre la información de modo oportuno y adecuado, y
c) represente los hechos con exactitud e integridad en todos los aspectos materiales.

320.4 Cuando el profesional de la contabilidad en la empresa es presionado (bien desde el exterior o bien por la posibilidad de lucro personal) para que se vincule, directamente o a través de la actuación de otros, con información que induce a error, se originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, amenazas de interés propio o de intimidación en relación con la integridad, la objetividad o con la competencia y diligencia profesionales

320.5 La significatividad de dichas amenazas depende de factores tales como el origen de la presión y de la cultura corporativa dentro de la entidad para la que trabaja. El profesional de la contabilidad en la empresa estará atento al principio de integridad que obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales Cuando las amenazas se originan por acuerdos de remuneración y de incentivos, es aplicable la orientación de la sección 340.

320.6 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Dichas salvaguardas incluyen consultar a sus superiores en la entidad para la que trabaja, al comité de auditoría o a los responsables del gobierno de la entidad, o al organismo profesional correspondiente.

320.7 Cuando no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa rehusará vincularse o seguir vinculado con información que considere que induce a error. El profesional de la contabilidad en la empresa se puede haber vinculado de manera inadvertida con información que induce a error. En cuanto llegue a su conocimiento, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas para que no se le siga relacionando con dicha información. Con el fin de determinar si existe una obligación de poner en conocimiento las circunstancias fuera de la entidad, el profesional de la contabilidad en la empresa puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. Además, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de renunciar.

SECCIÓN 330

Actuación con la especialización suficiente

330.1 El principio fundamental de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad en la empresa a emprender únicamente tareas importantes para las que tiene o puede obtener suficiente formación o experiencia específicas. El profesional de la contabilidad en la empresa no inducirá a error intencionadamente a un empleador en relación con su nivel de especialización o de experiencia, ni dejará de buscar asesoramiento y ayuda de un experto cuando lo necesite.

330.2 Las circunstancias que originan una amenaza para el profesional de la contabilidad en la empresa en relación con la realización de sus tareas con el adecuado grado de competencia y diligencia profesionales incluyen:

- Carecer del tiempo suficiente para realizar o terminar adecuadamente las correspondientes tareas.
- Disponer de información incompleta, restringida o inadecuada por otros motivos para realizar adecuadamente sus tareas.
- Carecer de suficiente experiencia y de formación práctica y/o teórica,
- No disponer de los recursos necesarios para realizar adecuadamente sus tareas.

330.3 La significatividad de la amenaza dependerá de factores tales como que el profesional de la contabilidad en la empresa esté trabajando con otros, su antigüedad relativa en el negocio, y el nivel de supervisión y de revisión al que esté sometido el trabajo. Se evaluará la significatividad de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Obtener asesoramiento o formación adicionales.
- Asegurar que haya suficiente tiempo disponible para realizar las tareas correspondientes.
- Conseguir ayuda de una persona con la especialización necesaria.
- Consultar, cuando sea necesario:
  - A sus superiores dentro de la entidad para la que trabaja,
  - A expertos independientes, o
  - A un organismo profesional competente.

330.4 Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa determinará si debe renunciar a realizar dichas tareas. Si el profesional de la contabilidad en la empresa resuelve que es necesario renunciar, los motivos se comunicarán de manera clara.

SECCIÓN 340

Intereses financieros

340.1 Intereses financieros, remuneración e incentivos ligados a la presentación de información financiera y a la toma de decisiones Los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden tener intereses financieros, incluidos los que se originan en acuerdos de remuneración o de incentivos, o tener conocimiento de intereses financieros de miembros de su familia inmediata o de familiares próximos que, en determinadas circunstancias, pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales Por ejemplo, se pueden originar amenazas de interés propio en relación con la objetividad o con la confidencialidad si existen el motivo y la oportunidad de manipular información que pueda afectar los precios con el fin de obtener una ganancia financiera. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio en situaciones en las que el profesional de la contabilidad en la empresa o un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo:

- Tienen un interés financiero directo o indirecto en la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa y el valor de dicho interés financiero se puede ver afectado directamente por decisiones tomadas por él.
- Tienen derecho a un bono relacionado con los beneficios y el valor de dicho bono se puede ver afectado directamente por decisiones tomadas por el profesional de la contabilidad en la empresa.
- Tienen, directa o indirectamente, bonificaciones diferidas consistentes en acciones, opciones sobre acciones de la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa cuyo valor se puede ver afectado directamente por decisiones tomadas por él.
- Participa de cualquier otro modo en acuerdos de remuneración que proporcionan incentivos para alcanzar objetivos de resultados o para apoyar los esfuerzos de maximizar el valor de las acciones de la entidad para la que trabaja, por ejemplo, mediante la participación en planes de incentivos a largo plazo ligados al cumplimiento de ciertas condiciones de resultado

340.2 Las amenazas de interés propio que se originan por acuerdos de remuneración o de incentivos pueden verse agravadas por la presión de superiores o colegas de la entidad para la que trabaja que participan en los mismos acuerdos. Por ejemplo, esos acuerdos a menudo dan derecho a los participantes a recibir gratuitamente o a un coste reducido, acciones de la entidad para la que trabajan siempre que se alcancen ciertos criterios de resultados En algunos casos el valor de las acciones que se reciben puede ser significativamente mayor que el sueldo base del profesional de la contabilidad en la empresa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

340.3 El profesional de la contabilidad en la empresa no manipulará la información ni utilizará información confidencial en beneficio propio ni en beneficio de otros. Cuanto más alto sea el puesto que ocupa el profesional de la contabilidad en la empresa, mayor será su capacidad para influir en la presentación de información financiera y en la toma de decisiones y sus oportunidades de hacerlo, y mayor puede ser la presión por parte de sus superiores y colegas para que manipule la información. En situaciones como esas, el profesional de la contabilidad en la empresa estará especialmente atento al principio de integridad que obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales

340.4 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza originada por intereses financieros y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Al evaluar la significatividad de una amenaza y, cuando resulte necesario, al determinar las salvaguardas adecuadas que se deben aplicar, el profesional de la contabilidad en la empresa evaluará la naturaleza del interés financiero. Esto incluye evaluar la significatividad del interés Lo que constituye un interés significativo dependerá de las circunstancias personales. Ejemplos de salvaguardas son:

- Políticas y procedimientos para que un comité independiente de la dirección determine el nivel o el modo de remuneración de la alta dirección.
- Revelar a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja todos los intereses significativos y cualquier intención de ejercitar sus opciones o de negociar con acciones relevantes, de conformidad con cualquier política interna que pueda existir.
- Consultar, cuando corresponda, a sus superiores dentro de la entidad para la que trabaja.
- Consultar, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja o a los organismos profesionales competentes.
- Procedimientos de auditoría interna y externa.
- Educación actualizada sobre cuestiones de ética y sobre las restricciones legales y demás normativa referente al uso de información privilegiada.

SECCIÓN 350

Incentivos

Recibir ofertas

350.1 El profesional de la contabilidad en la empresa, un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, pueden recibir ofertas de incentivos. Los incentivos pueden adoptar diversas formas, incluidos regalos, invitaciones, trato preferente y que se apele de manera inadecuada a la amistad o a la lealtad.

350.2 Los ofrecimientos de incentivos pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Cuando al profesional de la contabilidad en la empresa, a un miembro de su familia inmediata o a un familiar próximo, se le ofrezcan incentivos, se evaluará la situación. Se originan amenazas de interés propio en relación con la objetividad o con la confidencialidad cuando se da un incentivo con el fin de influir indebidamente en los actos o en las decisiones, de alentar un comportamiento ilegal o deshonesto, o de obtener información confidencial. Se originan amenazas de intimidación en relación con la objetividad o con la confidencialidad si se acepta dicho incentivo y a continuación se reciben amenazas de hacer público el ofrecimiento y de dañar la reputación del profesional de la contabilidad en la empresa, o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo.

350.3 La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de la naturaleza, valor e intención del ofrecimiento. Cuando un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, consideraría que los incentivos son insignificantes y no tienen como finalidad alentar un comportamiento poco ético, el profesional de la contabilidad en la empresa puede concluir que el ofrecimiento se realiza en el curso normal de los negocios y que, generalmente, no existe una amenaza importante en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

350.4 Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en la empresa no aceptará el incentivo. Puesto que las amenazas

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

reales o aparentes en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales no se originan únicamente por la aceptación de un incentivo sino, algunas veces, simplemente por el hecho de que se haya realizado el ofrecimiento, se aplicarán salvaguardas adicionales. El profesional de la contabilidad en la empresa evaluará cualquier amenaza originada por dichos ofrecimientos y determinará si debe tomar una o más de las siguientes medidas:

a) Informar inmediatamente a niveles superiores de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja de que se le han hecho dichos ofrecimientos.
b) Informar a terceros del ofrecimiento – por ejemplo, a un organismo profesional o a la entidad para la que trabaja la persona que ha hecho el ofrecimiento; antes de tomar esta medida, el profesional de la contabilidad en la empresa puede, sin embargo, considerar la posibilidad de buscar asesoramiento jurídico.
c) Informar a los miembros de su familia inmediata o a sus familiares próximos de las correspondientes amenazas y salvaguardas cuando estén en una situación en la que pueden recibir ofrecimientos de incentivos, por ejemplo, como resultado de su puesto de trabajo, y
d) Informar a niveles superiores de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja cuando miembros de su familia inmediata o familiares próximos trabajen para la competencia o para posibles proveedores de dicha entidad.

Hacer ofertas

350.5 El profesional de la contabilidad en la empresa puede encontrarse en una situación en la que se espera que ofrezca incentivos, o existen otro tipo de presiones en ese sentido, con el fin de influir en el juicio profesional o en el proceso de toma de decisiones de una persona o entidad, o con el fin de obtener información confidencial.

350.6 Dicha presión puede provenir de la entidad para la que trabaja, por ejemplo, de un colega o de un superior. También puede provenir de una persona o entidad externas que sugieran actuaciones o decisiones empresariales que serían ventajosas para la entidad para la que trabaja, posiblemente influyendo en el profesional de la contabilidad en la empresa de manera inadecuada.

350.7 El profesional de la contabilidad en la empresa no ofrecerá un incentivo para influir de manera inadecuada en el juicio profesional de un tercero.

350.8 Cuando la presión para ofrecer un incentivo poco ético provenga de la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad seguirá los principios y las directrices relativos a la resolución de conflictos de ética establecidos en la Parte A del presente Código.

DEFINICIONES

En el presente Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad las siguientes expresiones tienen los significados que figuran a continuación:

Nivel aceptable	Nivel con el que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.
Publicidad	Comunicación al público, con vistas a conseguir negocio profesional, de información acerca de los servicios que proporcionan o de las cualificaciones que tienen los profesionales de la contabilidad en ejercicio.
Cliente de un encargo de aseguramiento	La parte responsable, es decir la persona (o personas) que: a) en el marco de un encargo de informe directo, es el responsable de la cuestión analizada; o b) En un encargo sobre afirmaciones, es responsable de la información sobre la cuestión (afirmación) pudiendo ser también responsable de dicha cuestión

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Encargo de aseguramiento	Encargo en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte responsable acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. (Se puede encontrar una guía sobre encargos de aseguramiento en el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for Assurance Engagements) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el que se describen los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento y se identifican los encargos a los que son aplicables las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (International Standards on Review Engagements - ISRE) y las Normas Internacionales de los Encargos de Aseguramiento (International Standards on Assurance Engagements – ISAE)).
Equipo del encargo de aseguramiento	(a) Todos los miembros del equipo del encargo en relación con un encargo de aseguramiento; (b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de aseguramiento, incluido: i. los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de aseguramiento; ii. aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo de aseguramiento; y iii. los que realizan control de calidad para el encargo de aseguramiento, incluido los que realizan la revisión de control de calidad del mismo.
Cliente de auditoría	Una entidad con respecto a la cual una firma realiza un encargo de auditoría. Cuando el cliente es una entidad cotizada, el cliente de auditoría siempre incluirá las entidades vinculadas al mismo. Cuando el cliente de auditoría no es una entidad cotizada, el cliente de auditoría incluye aquellas entidades vinculadas sobre las cuales el cliente tiene un control directo o indirecto.
Encargo de auditoría	Encargo de seguridad razonable en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una opinión sobre si unos estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de conformidad con un marco de información financiera aplicable, como, por ejemplo, un encargo realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Se incluye la auditoría legal que es una auditoría impuesta por las disposiciones legales o reglamentarias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Equipo de auditoría	a) Todos los miembros del equipo del encargo en relación con un encargo de auditoría; b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de auditoría, incluido: (i)los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de auditoría, incluidos todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo hasta la persona que es el Socio Principal o Socio Director (Consejero delegado o equivalente); (ii) aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo; y (iii) los que realizan control de calidad para el encargo, incluidos los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y c) Todos aquellos dentro de una firma de la red que puedan influir directamente sobre el resultado del encargo de auditoría.
Familiar próximo	Padre o madre, hijo o hermano que no es un miembro de la familia inmediata.
Honorarios contingentes	Honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma. Unos honorarios determinados por un tribunal u otra autoridad pública no son honorarios contingentes.
Interés financiero directo	Interés financiero a) Que es propiedad directa y está bajo el control de una persona o entidad (incluidos aquellos gestionados de manera discrecional por terceros); o b) Del que se es beneficiario a través de un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio sobre la que la persona o entidad tienen control, o la capacidad de influir sobre las decisiones de inversión.
Administrador o directivo	Responsables del gobierno de una entidad o persona que ejerce un cargo similar, independientemente de su título, que puede variar de una jurisdicción a otra.
Socio del encargo	El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
Revisión de control de calidad del encargo	Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de formulación el informe.
Equipo del encargo*	Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.
Equipo del encargo†	Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.

* Esta definición está en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen antes del 15 de diciembre de 2014

† La definición revisada es aplicable en el caso de auditorías de ejercicios terminados a partir del 15 de diciembre de 2014. Se permite su aplicación anticipada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

	El término "equipo del encargo" también excluye a las personas de la función de auditoría interna del cliente que prestan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos.*‡
Profesional de la contabilidad actual	El profesional de la contabilidad en ejercicio que tiene un nombramiento vigente como auditor o que se encuentra realizando servicios profesionales de contabilidad, fiscales, de consultoría o similares para un cliente.
Experto externo	Persona (que no es socio ni miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o de una firma de la red) u organización con las cualificaciones, el conocimiento y la experiencia en campos distintos al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza para facilitar al profesional de la contabilidad la obtención de evidencia suficiente y adecuada.
Interés financiero	Participación a través de un instrumento de capital u otro valor, obligación, préstamo u otro instrumento de deuda de una entidad, incluido los derechos y obligaciones de adquirir dicha participación y los derivados relacionados directamente con la misma.
Estados financieros	Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros, pero también puede referirse a un solo estado financiero como, por ejemplo, un balance de situación o una cuenta de ingresos y gastos, y las correspondientes notas explicativas.
Estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión	En el caso de una entidad aislada, los estados financieros de dicha entidad. En el caso de estados financieros consolidados, también denominados estados financieros del grupo, los estados financieros consolidados.
Firma	a) Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad. b) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y c) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.
Información financiera histórica	Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
Familia inmediata	Cónyuge (o equivalente) o dependiente.
Independencia	La independencia es: a) Actitud mental independiente — Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

‡ La NIA 610 (Revisada 2013) pone límites a la utilización de ayuda directa. También reconoce que las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al auditor externo la obtención de ayuda directa de los auditores internos En consecuencia, la utilización de ayuda directa se restringe a las situaciones en las que está permitido.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

	b) Independencia aparente — Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo de aseguramiento se han visto comprometidos.
Interés financiero indirecto	Un interés financiero del que se es beneficiario a través de un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio sobre la que la persona o entidad no tienen control, ni la capacidad de influir sobre las decisiones de inversión.
Socio clave de auditoría	El socio del encargo, la persona responsable de la revisión de control de calidad del encargo, y, en su caso, otros socios de auditoría pertenecientes al equipo del encargo que toman decisiones o realizan juicios clave sobre cuestiones significativas en relación con la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión. Dependiendo de las circunstancias y del papel de cada persona en la auditoría, "otros socios de auditoría" puede incluir, por ejemplo, socios de auditoría responsables de sociedades dependientes o de divisiones significativas.
Entidad cotizada	Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
Red	Una estructura más amplia: a) que tiene por objetivo la cooperación, y b) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
Firma de la red	Firma o entidad que pertenece a una red.
Oficina	Un subgrupo separado, organizado bien por línea geográfica o de especialidad.
Profesional de la contabilidad	Es equivalente al "Contador Público" tal como lo define la ley colombiana.
Profesional de la contabilidad en la empresa	Un profesional de la contabilidad empleado o contratado con capacidad ejecutiva o no ejecutiva en campos tales como el comercio, la industria, los servicios, la empresa pública, la educación, entidades sin fines de lucro, organismos reguladores o profesionales, o un profesional de la contabilidad contratado por dichas entidades.
Profesional de la contabilidad en ejercicio	Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma que presta servicios profesionales, con independencia de su adscripción funcional (por ejemplo, auditoría, fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en ejercicio.
Actividad profesional	Una actividad que requiere cualificaciones en el área de la contabilidad o en áreas relacionadas, realizada por un profesional de la contabilidad, incluidas la contabilidad, la auditoría, los servicios fiscales, la consultoría de gestión y la gestión financiera
Servicios profesionales	Actividades profesionales realizadas para clientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Entidad de interés público	a) Una entidad cotizada, y b) Una entidad (i) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público o (ii) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede ser promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría.
Entidad vinculada	Una entidad que tiene alguno de los siguientes vínculos con el cliente: a) Una entidad que tiene un control directo o indirecto sobre el cliente cuando el cliente es material para dicha entidad; b) Una entidad con un interés financiero directo en el cliente, si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material para dicha entidad; c) Una entidad que el cliente controla directa o indirectamente; d) Una entidad en la que el cliente, o una entidad vinculada al cliente de acuerdo con (c), tienen un interés financiero directo que le otorga una influencia significativa sobre dicha entidad cuando el interés es material para el cliente y para su entidad vinculada de acuerdo con (c); y e) Una entidad que se encuentra bajo control común con el cliente (una "entidad hermana") si la entidad hermana y el cliente son ambos materiales para la entidad que controla tanto al cliente como a la entidad hermana.
Cliente de un encargo de revisión	Una entidad con respecto a la cual una firma realiza un encargo de revisión.
Encargo de revisión	Encargo de aseguramiento, realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (International Standards on Review Engagements) o su equivalente, en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión sobre si, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una auditoría, ha llegado a conocimiento del profesional de la contabilidad algún hecho que le haga considerar que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
Equipo del encargo de revisión	(a) Todos los miembros del equipo en relación con el encargo de revisión; (b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de revisión, incluido:
	(i) los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de revisión, incluidos todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo hasta la persona que es el Socio Principal o Socio Director (Consejero delegado o equivalente); (ii) aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo; y (iii) los que realizan control de calidad para el encargo, incluido los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y (c) Todos aquellos dentro de una firma de la red que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de revisión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Estados financieros con fines específicos	Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos.
Responsables del gobierno de la entidad	persona o personas u organizaciones (por ejemplo una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir a miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

TABLA DE EQUIVALENCIAS

Introducción

En el año 2011 se hizo la primera versión oficial de las Normas Internacionales de Auditoria en español. Allí se mencionaba que:

El español o castellano es la segunda lengua más hablada del mundo, por el número de personas que la tienen como lengua materna, después del Chino Mandarín. A diferencia de este último, el español está extendido a lo largo de diferentes países: es la lengua oficial de diecinueve países en América, además de España y Guinea Ecuatorial.

Por este motivo, esta lengua tiene una riqueza expresiva diversa de acuerdo al país en el cual se hable, a punto tal que la Real Academia Española tiene incorporado a su lenguaje oficial los llamados "americanismos".

Resulta interesante buscar en el diccionario de la Real Academia Española distintas palabras para verificar que algunas de ellas tienen distintos significados de acuerdo con los diferentes países o, incluso, son de uso exclusivo de algún país o región.

Esta es una de las principales dificultades que encontramos al intentar lograr una traducción única al español del texto del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), tal que pueda ser utilizada por todos los países mencionados.

En octubre de 2012 los organismos profesionales de IFAC en Argentina, España y México firmaron un acuerdo con el objetivo de obtener una única traducción de las normas y pronunciamientos de IFAC al español denominado Proyecto IberAm. El proceso de traducción de este Proyecto IberAm involucra a un Comité Ejecutivo, integrado por los tres miembros con voto en representación de los tres países firmantes del acuerdo además de la IFAC y de la Asociación Interamericana de Contabilidad, que participa en calidad de observador, y a un Comité de Revisión integrado por representantes de los países firmantes y de otros países de América Latina.

Sobre la base de la traducción efectuada por el cuerpo traductor de España: el ICJCE y con los procedimientos para la traducción acordados por el proyecto IberAm se ha alcanzado esta nueva versión del Código de Ética 2014

Esta versión del Código de Ética, utilizable en toda América Latina y en España, necesariamente ha debido optar por términos que no son los más utilizados actualmente en algunos de los países. Es por ello que se publica la siguiente tabla de equivalencias de términos en español, de acuerdo con su uso frecuente en los países de América latina. A mediano plazo, se seguirá trabajando entre los organismos miembros de la IFAC para lograr el consenso necesario en una terminología única que permita una convergencia tal que permita prescindir de la presente tabla.

Esta tabla no es parte del cuerpo de pronunciamientos publicados por IFAC y, por lo tanto tampoco es parte de la traducción oficial de las normas incluidas en el presente volumen. Fue elaborada por los cuerpos traductores y su finalidad es la explicada precedentemente.

Tabla de equivalencias (*)*
(No oficial)

Oficial: Inglés	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Advocacy threat	Amenaza de abogacía	Amenaza de mediación
Assertions	Afirmaciones	Afirmaciones, aseveraciones
Assurance	Grado de seguridad/Aseguramiento	Seguridad
Assurance engagement	Encargo de aseguramiento	Compromiso o trabajo de aseguramiento

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Oficial: Inglés	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Balance sheet	Balance de situación	Estado de situación financiera; estado de situación patrimonial; balance
Bank overdrafts	Descubiertos bancarios	Sobregiros bancarios
Calendar year-end	Año natural	Año calendario
Continuing professional development	Formación profesional continuada	Actualización profesional continua, Educación Profesional Continua
Cost	Coste	Costo
Disclosures	Información a revelar	Revelaciones exposiciones
Effective date	Fecha de entrada en vigor	Fecha de (entrada en) vigencia
Engagement	Encargo	Compromiso; trabajo
Engagement letter	Carta de encargo	Carta de compromiso; carta contratación; carta convenio
Engagement team	Equipo del encargo	Equipo de trabajo
Evidence	Evidencia	Evidencia, elementos de juicio
Fair	Fiel	Razonable
Fairly	Fielmente	Razonablemente
Fair presentation framework	Marco de imagen fiel	Marco de presentación razonable
Financial reporting	Información financiera	Proceso de preparación y presentación de información financiera; reporte financiero
Financial statements	Estados financieros	Estados financieros; estados contables
Management	Dirección	Administración
Marketing	Marketing	Mercadotecnia
Material	Material	De importancia relativa; significativo; material
Misstatement	Incorrección	Distorsión; declaración equivocada; desviación, representación errónea
Money laundering	Blanqueo de capitales	Lavado de dinero
Monitoring	Seguimiento	Supervisión; "monitoreo"
Occurrence	Ocurrencia, Existencia	Acaecimiento
Operating activities	Actividades de explotación	Actividades operativas
Overdue fees	Honorarios impagados	Honorarios devengados, pendientes de pago durante un tiempo considerable
Parent (entity)	Entidad dominante	Controladora
Performance	Resultado	Desempeño
Professional accountant	Profesional de la contabilidad	Auditor independiente; contador público; contador profesional; Profesional de la contaduría
Professional accountant in business	Profesional de la contabilidad en la empresa	Contador general; Profesional de la contaduría en la empresa; Profesional de la contaduría en los sectores gubernamental y privado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

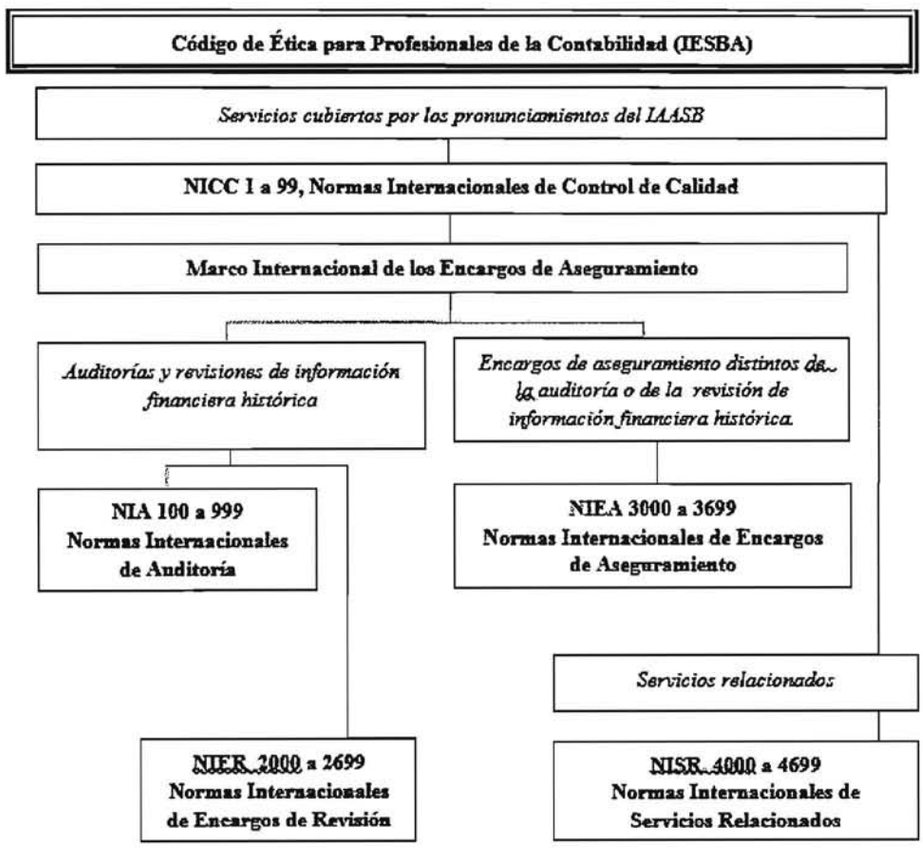
Oficial: Inglés	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Professional accountant in public practice	Profesionales de la contabilidad en ejercicio	Profesionales de la contaduría en el ejercicio independiente
Related entity	Entidad vinculada	Entidad relacionada; Parte relacionada.
Relevant	Relevante	Pertinente; relevante (conforme el uso)
Review team	Equipo del encargo de revisión	Equipo de trabajo en una revisión
Safeguards	Salvaguardas	Salvaguardas; protecciones
Senior personnel	Personal de categoría superior	Personal de alto nivel
Subsidiaries (companies)	Dependientes (sociedades)	Subsidiarias, filiales
Tax advice	Recomendación fiscal	Asesoría fiscal
Tax disputes	Contenciosos fiscales	Controversias fiscales
Timing	Momento de realización	Oportunidad, momento
Trust	Trust	Fideicomiso
Valuation	Valoración	Valuación; medición

Fecha de entrada en vigor

Excepto por la definición revisada del término "equipo del encargo" que es aplicable a auditorías de ejercicios terminados a partir del 15 de diciembre de 2014, este Código está en vigor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

ESTRUCTURA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO



Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

PREFACIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2011)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1–2
Los Pronunciamientos del IAASB	3–4
Pronunciamientos obligatorios del IAASB	3–4
El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	5–17
Normas Internacionales de Auditoría	11
Normas Internacionales de Control de Calidad	12
Otras Normas Internacionales	13–16
Juicio profesional	17
Aplicabilidad de las Normas Internacionales	18–19
Material no obligatorio	20–22
Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría	21–22
Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales	23
Publicaciones de los servicios técnicos	24
Idioma	25

Introducción

1. Este prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.

2. El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales y otros pronunciamientos aceptados generalmente en todo el mundo. Los miembros del IAASB actúan en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo. Como resultado, es posible que dichos miembros adopten una postura respecto de un tema que no esté de acuerdo con la práctica actual de su país o su firma o con las personas que los proponen como miembros del IAASB.

Los pronunciamientos del IAASB

Pronunciamientos obligatorios del IAASB

3. Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con las Normas Internacionales. Estos no anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto de un tema particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no respetarán automáticamente las Normas del IAASB. Un profesional de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo.

4. Los pronunciamientos obligatorios del IAASB son las Normas Internacionales, las cuales se emiten según el debido proceso establecido por el IAASB.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

5. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) se aplican a las auditorías de información financiera histórica.

6. Las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) se aplican a la revisión de información financiera histórica.

7. Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) se aplican a los encargos de aseguramiento excepto las auditorías y revisiones de información financiera histórica.

8. Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) se aplican a los encargos de compilación, los encargos para aplicar procedimientos acordados y otros encargos de servicios relacionados, según especifica el IAASB.

9. De forma colectiva, se hace referencia a las NIA, NIER, NIEA y NISR como las Normas sobre Encargos del IAASB.

10. Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB.

Normas Internacionales de Auditoría

11. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán a las circunstancias según sea necesario. El ámbito de aplicación de las NIA se define en la NIA 200.

Normas Internacionales de Control de Calidad

12. Las NICC se redactan para su aplicación a firmas en todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB. El ámbito de aplicación de las NICC se define en la introducción a las NICC.

Otras Normas Internacionales

13. Algunas Normas Internacionales identificadas en los apartados 6 a 8 contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y anotaciones explicativas, material introductorio y definiciones. Estos términos deben interpretarse de forma directamente análoga a la forma en que se explican en el contexto de las NIA y las auditorías de los estados financieros en la NIA 200.

14. Otras Normas Internacionales identificadas en los apartados 6 a 8 incluyen los principios básicos y los procedimientos esenciales (señalados en letra en negrita y con la palabra "debe"), junto con el material de orientación en forma de guías de aplicación y otras anotaciones explicativas. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto de las anotaciones explicativas y de otra índole que brindan una orientación para su aplicación. Por lo tanto, es necesario considerar la totalidad del texto de una Norma para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales.

15. Los principios básicos y los procedimientos esenciales de una Norma se aplican a todos los casos en los que sean relevantes en las circunstancias del encargo. Sin embargo, en circunstancias excepcionales, un profesional de la contabilidad puede considerar necesario no cumplir con un procedimiento esencial relevante para poder cumplir con el objetivo de dicho procedimiento. En tal situación, el profesional de la contabilidad debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos ya estén aclarados. Se espera que la necesidad de un profesional de la contabilidad de incumplir un procedimiento esencial relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas de un encargo, dicho procedimiento sería ineficaz.

16. Los anexos, que forman parte de la guía de aplicación, son parte integral de una Norma. El objetivo y la aplicación de un anexo se explican en el cuerpo de la Norma relacionada o en el título y la introducción del anexo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Juicio profesional

17. La naturaleza de las Normas Internacionales requiere que el profesional de la contabilidad ejerza el juicio profesional al aplicarlas.

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

18. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una Norma Internacional específica se detallan en la Norma. Salvo disposición en contrario en la Norma Internacional, el profesional de la contabilidad puede aplicar una Norma Internacional antes de su fecha de entrada en vigor.

19. Las Normas Internacionales son aplicables a los encargos del sector público. Cuando corresponde, se incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público:

a) En el cuerpo de una Norma Internacional para el caso de NIA y NICC, o
b) En una Perspectiva para el Sector Público (PSP) que aparezca al término de otras Normas Internacionales.

Material no obligatorio

20. El material no obligatorio incluye Notas de Prácticas emitidas por el IAASB y publicaciones de los servicios técnicos. El material no obligatorio no es parte de las Normas Internacionales del IAASB.

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

21. Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) no imponen requerimientos adicionales a los auditores más allá de aquellos incluidos en las NIA, ni modifican la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA relevantes para la auditoría. Las NIPA proporcionan asistencia práctica a los auditores. Su objetivo es que sean difundidos por las personas responsables de las normas nacionales o ser utilizadas en el desarrollo del material del país correspondiente. Así mismo, proporcionan material que las firmas pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y de orientación interna.

22. Según la naturaleza del tema o temas cubiertos, una NIPA puede ayudar al auditor a:

- obtener conocimiento de las circunstancias de la entidad y hacer juicios acerca de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material;
- hacer juicios acerca de cómo responder ante los riesgos valorados, lo que incluye juicios acerca de los procedimientos que pueden ser apropiados según las circunstancias; o
- abordar consideraciones de emisión de informes, incluso la formación de la opinión sobre los estados financieros y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales

23. El IAASB también puede emitir Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Revisión (NIPER), Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Aseguramiento (NIPEA) y Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (NIPSR) con el mismo propósito para las NIER, las NIEA y las NISR respectivamente.

Publicaciones de los servicios técnicos del IAASB

24. Las publicaciones de los servicios técnicos del IAASB se utilizan como ayuda para poner a los profesionales en conocimiento de nuevas cuestiones significativas en relación con los requerimientos existentes y las guías de aplicación, o para dirigir su atención a las disposiciones relevantes de los pronunciamientos del IAASB.

Idioma

25. Los únicos textos autorizados de una Norma Internacional del IAASB, una Nota de Prácticas, un borrador en fase de consulta o cualquier otro documento son los publicados por el IAASB en idioma inglés.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

GLOSARIO DE TÉRMINOS[1]

(Diciembre 2016)

Actividades de control - Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la dirección se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

**Adecuación (de la evidencia de auditoría)* - Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

**Afirmaciones* - Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir. En el contexto de la NIEA 3410, las afirmaciones se definen como manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en las declaraciones de GEI y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir.

Ajustes proforma - En relación con información financiera no ajustada, incluyen:

a) Ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo ("hecho" o "transacción") como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración; e

b) Ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere ("entidad") y con sus políticas contables dentro de dicho marco.

Los ajustes proforma incluyen la información financiera pertinente de un negocio que ha sido o será adquirido ("objeto de inversión"), o de un negocio que ha sido o será vendido ("objeto de desinversión"), siempre que dicha información sea utilizada en la compilación de la información financiera proforma ("información financiera del objeto de inversión o desinversión").

Alcance de una revisión - Procedimientos de revisión que se estiman necesarios, en función de las circunstancias, para alcanzar los objetivos de dicha revisión.

**Anomalía* - Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.

Año base - Un año específico o un promedio de varios años con los que se comparan las emisiones de la entidad a lo largo del tiempo.

Apropiación indebida de activos - Implica la sustracción de los activos de una entidad en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, realizada habitualmente por los empleados. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de manera que sean difíciles de detectar.

**Archivo de auditoría* - Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.

**Asistencia directa* - El uso de auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Asociación - (véase *Asociación del auditor con la información financiera*).

Asociación del auditor con la información financiera - Un auditor está asociado a la información financiera cuando emite un informe que se adjunta a dicha información o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación de tipo profesional.

---

[1] En el caso de encargos referidos al sector público, los términos de este glosario deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público. En los supuestos de términos contables que no hayan sido definidos en los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, la referencia debe efectuarse al Glosario de Términos publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Asuntos clave de auditoría - Aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos clave de auditoría se seleccionan de los asuntos que se comunican con los encargados del gobierno de la entidad.

**Auditor* - El término "auditor" se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "auditor". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

**Auditor de la entidad prestadora del servicio* - Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad (o informe de aseguramiento) sobre los controles de esta.

**Auditor de la entidad usuaria* - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.

**Auditor de la entidad usuaria* (en el contexto de la NIEA 3402) - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.[2]

**Auditor del componente* - Auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente.

**Auditor del servicio* (en el contexto de la NIEA 3402) - Profesional de la contabilidad en ejercicio que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.

**Auditor experimentado* - Una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

a) los procesos de auditoría;
b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

**Auditor predecesor* - Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

**Auditores internos* - Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

Carta de encargo - Términos escritos de un encargo en forma de carta.

Circunstancias del encargo - El amplio contexto que define el encargo en particular, que incluye: los términos del encargo; ya sea un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado, las características de la materia subyacente objeto de análisis; los criterios de medición o evaluación; las necesidades de información de los usuarios previstos; características relevantes de la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte del encargo y su entorno; y otros asuntos, por ejemplo, eventos, transacciones, condiciones y prácticas, que pueden tener un efecto significativo en el encargo.

**Cifras correspondientes de periodos anteriores* - Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con

---

[2] En el caso de una subcontratación de la organización de servicios, el auditor del servicio de una organización de servicios que utiliza los servicios de una subcontratación es también un auditor de la entidad usuaria.

los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con una referencia hipotética.

**Componente* - Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo.

**Componente significativo* - Componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.

**Condiciones previas a la auditoría* - Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y la conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[3] sobre la que se realiza una auditoría.

**Confirmación externa* - Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

**Contestación en disconformidad* - Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

**Control interno* - El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

**Controles complementarios de la entidad usuaria* - Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.

Controles de acceso - Procedimientos diseñados para restringir el acceso a terminales, programas y datos electrónicos (on-line). Los controles de acceso consisten en la "autenticación de usuario" y "autorización de usuario". La "autenticación de usuario" normalmente intenta identificar un usuario a través de identificaciones únicas para comenzar la sesión, contraseñas, tarjetas de acceso o datos biométricos. La "autorización de usuario" consiste en reglas de acceso para determinar los recursos del ordenador a los que puede acceder cada usuario. De forma específica, estos procedimientos están diseñados para prevenir o detectar:

- acceso no autorizado a terminales, programas y datos electrónicos (on-line);
- registro de transacciones no autorizadas;
- cambios no autorizados en ficheros de datos;
- el uso de programas de ordenador por personal no autorizado; y
- el uso de programas de ordenador que no han sido autorizados.

Controles de aplicación en las tecnologías de la información - Procedimientos manuales o automatizados que operan habitualmente en relación con la gestión de procesos. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Por consiguiente, los controles de aplicación están

[3] NIA 200, apartado 13.

relacionados con los procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros.

**Controles del grupo* - Controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de este.

Controles generales de las TI - Políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones que favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones al ayudar a garantizar el funcionamiento adecuado y continuo de los sistemas de información. Los controles generales de las TI normalmente incluyen controles sobre los centros de datos y las operaciones de red; la adquisición, mantenimiento y reposición del software de sistemas; la seguridad en los accesos y la adquisición, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de las aplicaciones.

Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio.

Controles en la subcontratación de la organización de servicios – Controles en la subcontratación cuyo fin es proporcionar una seguridad razonable de que se alcanza un objetivo de control.

Criterio - La referencia usada para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. El «criterio aplicable» es el criterio utilizado para un encargo en particular.

Criterios adecuados - (véase *Criterios*).

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3410)[4] - Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3420)[5] - Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable.

**Criterios aplicados* (en el contexto de la NIA 810 (Revisada)[6]) - Los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados financieros resumidos.

Cuantificación - El proceso de determinación de la cantidad de GEI relacionados con la entidad, ya sea directa o indirectamente, según su emisión (o eliminación) por parte de ciertas fuentes en particular (o sumideros).

Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo.[7]

Declaración de la organización de servicios – La declaración escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado (b) de la definición de un informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles en una organización de servicio (en el caso de un informe de

---

[4] NIEA 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.*

[5] NIEA 3420, *Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Financiera Proforma Incluida en un Folleto.*

[6] NIA 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.*

[7] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(x).

tipo 2) o (b) de la definición de un informe sobre la descripción y el diseño de controles en una organización de servicios (en el caso de un informe de tipo 1).

Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte.

**Deficiencia en el control interno* - Existe una deficiencia en el control interno cuando:

a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

**Deficiencia significativa en el control interno* - Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

**Desenlace de una estimación contable* - Importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones sobre las que se basa la estimación contable.

**Dirección* - Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

**Dirección del componente* - La dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.

**Dirección del grupo* - La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.

**Documentación de auditoría* - Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").

†*Documentación del encargo* - El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término de "papeles de trabajo").

**Elemento* - (véase *Elemento de un estado financiero*).

**Elemento de un estado financiero (en el contexto de la NIA 805 (Revisada)*[8]) - Un elemento, cuenta o partida de un estado financiero.

Emisiones - Los GEI que, durante el periodo en cuestión, han sido emitidos a la atmósfera o que hubieran sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. Las emisiones se pueden categorizar de la siguiente manera:

- Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta.
- Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
    - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume.
    - Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas.

[8] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

†Empleados - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

**Encargo de auditoría inicial* - Un encargo de auditoría en el que:

a) los estados financieros correspondientes al periodo anterior no fueron auditados; o

b) los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

Encargo de compilación – Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable e informar según se requiere en esta NISR. En toda la NISR 4410 (Revisada), los términos "compilar", "compilación" y "compilado" se utilizan en este contexto.

Encargo de procedimientos acordados - Contrato en el que un auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados por el auditor, la entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Encargo de revisión - El objetivo de un encargo de revisión es permitir al auditor determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del auditor algún hecho que le haga considerar que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

Encargo de seguridad limitada - (véase *Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento*).

Encargo de seguridad razonable - (véase *Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento*).

Encargo de aseguramiento - Encargo en el que un profesional ejerciente expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis en función de los criterios). Cada encargo de aseguramiento se clasifica en dos dimensiones:

(i) Ya sea un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado:

(a) Encargo de seguridad razonable - Un encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa en una forma que transmite la opinión del profesional ejerciente sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis en función de los criterios.

(b) Encargo de aseguramiento limitado - Un encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel que es aceptable en las circunstancias del encargo pero donde ese riesgo es mayor que para un encargo de aseguramiento razonable como base para expresar una conclusión en una forma que transmita si, en función de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, un asunto(s) ha llamado la atención del profesional ejerciente para hacer que el éste crea que la información del tema principal contiene incorrecciones. La naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos realizados en un encargo de aseguramiento limitado es limitada en comparación con la necesaria en un encargo de aseguramiento razonable, pero se planifica para obtener un nivel de aseguramiento que sea, a juicio del profesional ejerciente, significativo. Para ser significativo, es probable que el nivel de seguridad obtenido por el profesional ejerciente aumente la confianza de los usuarios previstos sobre la información de la materia objeto de estudio en un grado que sea claramente más que intrascendente.

(ii) Ya sea un encargo de atestiguamiento o un encargo directo:

(a) Encargo de atestiguamiento - un encargo de aseguramiento en el que una parte que no sea el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis en relación con los criterios. Un tercero que no sea el profesional ejerciente a menudo también presenta la información de la materia objeto de análisis resultante en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis puede ser presentada por el profesional ejerciente en el informe de aseguramiento. En un encargo de atestiguamiento, la conclusión del profesional ejerciente se refiere a si la información de la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. La conclusión del profesional ejerciente puede expresarse en términos de:
- La materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
- La información de la materia objeto de análisis y los criterios aplicables; o
- Una declaración hecha por un tercero(s) apropiad(s).

(b) Encargo directo - Un encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis en relación con los criterios aplicables y presenta la información de la materia objeto de análisis como parte del informe de aseguramiento o como acompañamiento del mismo. En un encargo directo, la conclusión del profesional ejerciente aborda el resultado informado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis en relación con los criterios.

Entidad (en el contexto de la NIEA 3410) – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica (por ejemplo, una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero), o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades (por ejemplo, un negocio conjunto) con la cual las emisiones de la declaración de GEI están relacionadas.

**†Entidad cotizada* - Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

Entidad de pequeña dimensión - Una entidad que generalmente posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra entidad que posee a la entidad siempre que el propietario presente las características cualitativas relevantes); y

(b) una o más de las siguientes:
(i) transacciones sencillas;
(ii) proceso de registro sencillo;
(iii) pocas líneas de negocio y escasos productos dentro de las líneas de negocio;
(iv) pocos controles internos;
(v) pocos niveles de dirección con responsabilidad para una amplia gama de controles; o
(vi) poco personal, gran parte del cual desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

**Entidad usuaria* - Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

Entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402) - Entidad que utiliza una organización de servicios.

Entorno de control - Comprende las funciones del gobierno y dirección de la empresa, así como las actitudes, compromisos y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección de la empresa, sobre el control interno de la entidad y su importancia. El entorno de control es un componente del control interno.

Entorno de las TI - Políticas y procedimientos implementados por una entidad, así como la infraestructura propia de las TI (hardware, sistemas operativos, etc.) y las aplicaciones de software

utilizadas para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio.

*†*Equipo del encargo* - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluye un experto externo contratado por la firma de auditoría o por una firma de la red. El término "equipo del encargo" también excluye a las personas dentro de la función de auditoría interna del cliente que brindan asistencia directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple con los requisitos de la NIA 610 (Revisada 2013).[9]

*†*Equipo del encargo (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)[10])* - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluye un experto externo contratado por la firma de auditoría o por una firma de la red.

**Equipo del encargo del grupo* - Los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Error - Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

**Escepticismo profesional* - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia.

Escepticismo profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.

**Especialización* - Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

**Estados financieros* - Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye declaraciones, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. Las declaraciones comprenden información explicativa o descriptiva, expuestas según lo requerido, expresamente permitida o permitida por el marco de información financiera aplicable, en la cara de un estado financiero, o en las notas, o incorporadas en el mismo por medio de referencia cruzada.

**Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810)* - Estados financieros[11] auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.

**Estados financieros comparativos* - Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es comparable al de los estados financieros del periodo actual.

---

9 La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores interno, establece los límites sobre el uso de la asistencia directa.* También reconoce que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. Por lo tanto, el uso de asistencia directa está restringido a situaciones donde está permitido.

10 NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.*

11 La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f), define el término "estados financieros".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Estados financieros con fines específicos* - Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

* *Estados financieros con fines generales* - Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

**Estados financieros del grupo* - Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.

* *Estimación contable* - Una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando la NIA 540[12] trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término "estimaciones contables a valor razonable".

**Estimación puntual de la dirección* - Cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

**Estimación puntual o rango del auditor* - Cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.

Estrategia global de auditoría - Establece el alcance, el enfoque de la auditoría y su momento de realización, sirviendo de guía para el desarrollo de un plan de auditoría más detallado.

**Estratificación* - División de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

Evaluar - Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos.

"Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo (véase también *Valorar*).

Evidencia - información utilizada por el profesional ejerciente para llegar a su conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los sistemas de información relevantes, si los hay, como otra información. Para efectos de las NIEA:

(a) La suficiencia de la evidencia es la medida de la cantidad de evidencia.
(b) La suficiencia de la evidencia es la medida de la calidad de la evidencia.

**Evidencia de auditoría* – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (Véase *Suficiencia de la evidencia de auditoría* y *Adecuación de la evidencia de auditoría*).

**Experto* - (véase *Experto del auditor* y *Experto de la dirección*).

**Experto de la dirección* - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

---

[12] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Experto del auditor* - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[13] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

**Experto del profesional ejerciente* - Persona u organización especializada en un campo distinto al de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional ejerciente para facilitarle la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

Factor de emisiones - Un factor o un ratio matemático para convertir la medida de una actividad (por ejemplo, litros de combustible consumidos, kilómetros recorridos, la cantidad de animales de una industria pecuaria o toneladas obtenidas de un producto) en una estimación de la cantidad de GEI asociada con dicha actividad.

**Factores de riesgo de fraude* - Hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

**Fecha de aprobación de los estados financieros* - Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.

†*Fecha del informe* (en relación con el control de calidad) - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

**Fecha del informe de auditoría* - Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700(Revisada).[14]

* *Fecha de los estados financieros* - Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

**Fecha de publicación de los estados financieros* - Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros.

*†*Firma de auditoría* - (véase *Firma*).

*†*Firma de auditoría*- Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad. "Firma" debe interpretarse referida a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

*†*Firma de la red* - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

Folleto - Un documento emitido en cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias relativos a los valores de una entidad en relación con los que se presupone que un tercero debe tomar una decisión de inversión.

**Fraude* - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

---

[13] "Socio" y "firma de auditoría" deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

[14] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados.*

Fuente - Una unidad física o proceso que libera GEI en la atmósfera.
* *Función de auditoría interna* - Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

Gases de efecto invernadero (GEI) - Dióxido de carbono (CO2) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO2-e).

**Generalizado* - Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

a) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
b) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Gobierno corporativo - (véase *Gobierno de la entidad*).

**Gobierno de la entidad* - Describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

*† *Grado de Seguridad/Aseguramiento* - (véase *Seguridad razonable*).

**Grupo* - Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.

Habilidades y técnicas de aseguramiento - Las habilidades y técnicas de planificación, recopilación y evaluación de evidencia, comunicación e informe demostradas por un profesional de aseguramiento ejerciente que son distintas de la experiencia en la materia subyacente objeto de estudio de cualquier encargo de seguridad en particular o su medición o evaluación.

**Hechos posteriores al cierre* - Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como aquellos hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

**Importancia relativa del componente* - La importancia relativa para un componente determinado por el equipo del encargo del grupo.

**Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo* - La cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En el contexto de la NIEA 3410, la Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se define como la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

Incertidumbre - Materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Incertidumbre en la estimación* - La susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.

* *Incorrección* - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

En el contexto de la NIEA 3000 (Revisada), una incorrección material se define como la diferencia entre la información de la materia objeto de análisis y la medición o evaluación adecuada de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionales o no intencionales, cualitativas o cuantitativas e incluir omisiones.

En el contexto de la NISR 4410 (Revisada) una incorrección se define como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando la información financiera se prepara de conformidad con un marco de imagen fiel, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del profesional ejerciente, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que la información financiera se presente fielmente, o exprese la imagen fiel, en todos los aspectos materiales.

Incorrección de hecho (con respecto a otra información) (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - Otra información que no está relacionada con asuntos que aparecen en la información de la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento que se indica o presenta incorrectamente. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene la materia objeto de análisis.

Incorrección de otra información - Existe una incorrección de otra información cuando la otra información se expresa incorrectamente o es de otra manera engañosa (incluso porque omite u oculta la información necesaria para una comprensión adecuada de una cuestión divulgada en la otra información).

**Incorrección tolerable* - Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.

**Incorrecciones no corregidas* - Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

**Incumplimiento (en el contexto de la NIA 250*[15]*)* - Acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad.

Indagación - La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

---

[15] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Indagación (en el contexto de NIER 2400 (Revisada)) - La indagación consiste en buscar información de personas informadas dentro o fuera de la entidad.

Independencia[16] - Comprende:

- Actitud mental independiente - Actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- Independencia aparente - Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda, pudiera razonablemente concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad (encargo de aseguramiento) estuviese comprometida.

Información adicional - Información que se presenta conjuntamente con los estados financieros, no exigida por el marco de información financiera aplicable, utilizada para preparar los estados financieros y que, normalmente, se presenta mediante cuadros complementarios o como notas adicionales.

**Información comparativa* - Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En el contexto de la NIEA 3410 la información comparativa se define como las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.

Información financiera fraudulenta - Comprende incorrecciones intencionadas, incluida la omisión de cantidades o de información a revelar en los estados financieros, para engañar a los usuarios de los estados financieros.

**Información financiera histórica* - Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.

Información financiera no ajustada – Información financiera de la entidad a la que la parte responsable aplica ajustes proforma.

Información financiera o estados financieros intermedios - Información financiera (que puede no comprender un conjunto completo de estados financieros, tal como se ha definido anteriormente) emitida en fechas anteriores a la finalización de un ejercicio económico (por lo general, semestral o trimestralmente).

Información financiera proforma - Información financiera que se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En esta NIEA se supone que la información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran:(a) la información financiera no ajustada; (b) los ajustes proforma; y (c) la columna proforma resultante.

Información financiera prospectiva - Información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas (véase *Pronóstico* y *Proyección*)

Información financiera publicada - Información financiera de la entidad o de un objeto de inversión o de desinversión que se hace pública.

Informe anual - Un documento, o una combinación de documentos, preparado generalmente de forma anual por la dirección o los encargados del gobierno de la entidad de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (o partes interesadas

---

[16] En los términos definidos en el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* de IESBA.

similares) información sobre las operaciones de la entidad, los resultados financieros y la posición financiera de la entidad según lo establecido en los estados financieros. Un informe anual contiene o acompaña los estados financieros y el informe del auditor al respecto y, por lo general, incluye información sobre los desarrollos de la entidad, sus perspectivas futuras y los riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes que cubren asuntos de gobernanza.

**Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402[17] como "informe tipo 1")* - Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
b) un informe elaborado por el auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

**Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402 como "informe tipo 2")* - Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un periodo específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un periodo específico; y
b) un informe elaborado por el auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:
   - su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
   - una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

**Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402[18] como "informe tipo 1") (en el contexto de la NIEA 3402)* - Informe que comprende:

(a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
(b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
   - la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;
   - los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y
(c) un informe de aseguramiento del auditor del servicio que proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i)–(ii) anteriores.

**Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402 como "informe tipo 2") (en el contexto de la NIEA 3402)* - Informe que comprende:

a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

---

17 NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*

18 NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*

(i) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;
(ii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
(iii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y
(iii) Un informe de aseguramiento del auditor del servicio que:

c) proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i)–(iii) anteriores; e
d) incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas.

Inspección (como procedimiento de auditoría) - Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel, soporte informático u otro medio, o un examen físico de un activo.

**†Inspección (en relación con el control de calidad)* - En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

Instalación significativa - Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación con la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material.

Investigar - Indagar para resolver cuestiones que surgen de otros procedimientos.

**Juicio profesional* - Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

Juicio profesional (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) - Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento, contabilidad y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.

Juicio profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.

Límite y comercialización - Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos de emisiones y volúmenes unos con otros.

Límites de la organización - El límite que determina las operaciones a incluir en la declaración de GEI de la entidad.

**Manifestaciones escritas* - Documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

**Marco de cumplimiento* - (véase *Marco de información financiera aplicable* y *Marco de información con fines generales*).

**Marco de imagen fiel* - (véase *Marco de información financiera aplicable* y *Marco de información con fines generales*).

Marco de información con fines específicos - Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.[19]

Marco de información con fines generales - Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

- reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.[20]

Marco de información financiera aplicable - Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. En el contexto de la NISR 4410 (Revisada)[21] la referencia es a la información financiera en lugar de a los estados financieros.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

Materia objeto de análisis - El resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis contra el criterio, es decir, la información que resulta de aplicar el criterio sobre la materia subyacente objeto de análisis.

Materia subyacente objeto de análisis - El fenómeno que se mide o evalúa aplicando criterios.

Medidor o evaluador - La parte o partes que miden o evalúan la materia subyacente objeto de análisis en función de los criterios. El medidor o evaluador posee experiencia en la materia subyacente objeto de análisis.

Método de inclusión - Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los

---

[19] NIA 200, apartado 13(a).

[20] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A55.

[21] NISR 4410 (Revisada) *Encargos de compilación.*

correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción, así como en el alcance del encargo del auditor del servicio.

Método de exclusión - Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, pero en el que los correspondientes objetivos de control y los controles relacionados con los mismos en la subcontratación se excluyen de dicha descripción, así como del alcance del encargo del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el alcance del encargo del auditor del servicio incluyen los controles existentes en la organización de servicios para el seguimiento de la eficacia de los controles en la subcontratación, lo cual puede incluir la revisión por parte de la organización de servicios de un informe de aseguramiento relativo a los controles en la subcontratación.

**Muestreo* - (véase *Muestreo de auditoría*).

**Muestreo de auditoría (muestreo)* - Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

**Muestreo estadístico* - Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.
c) El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

**Normas Internacionales de Información Financiera* - Las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board).

**Normas profesionales* - Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

†*Normas profesionales (en el contexto de la NICC 1)*[22] - Normas sobre Encargos del IAASB tal como se definen en el *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión,*

Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB (IAASB's *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*) y los requerimientos de ética aplicables.

Observación - Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el auditor observe el recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la ejecución de las actividades de control.

Objetivo de control - La finalidad o el propósito de un determinado aspecto de los controles. Los objetivos de control están relacionados con los riesgos que los controles intentan mitigar.

**Opinión de auditoría* - (véase *Opinión modificada y Opinión no modificada*).

**Opinión de auditoría del grupo* - La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

**Opinión modificada* - Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en los estados financieros.

---

[22] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Opinión no modificada (o favorable)* - Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.[23]

Organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402) - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

**Organización de servicios* - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.

**Otra información* - Información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad.

Otra información (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - Información (distinta de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento sobre ella) que se incluye, bien sea por disposición legal, reglamentaria o por costumbre, en un documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella.

**Párrafo de énfasis* - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

**Párrafo sobre otras cuestiones* - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Parte contratante - La parte o partes que involucran al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento.

**Parte vinculada* - Una parte que es:

(a) una parte vinculada tal como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
(b) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
    (i) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
    (ii) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
    (iii) otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
        a. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
        b. propietarios que sean familiares próximos; o
        c. personal clave de la dirección compartido.

---

[23] Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión, en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

Parte responsable - La parte o partes responsables de la materia subyacente objeto de análisis.

*†*Persona externa debidamente cualificada* - Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos miembros puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad (o encargos de aseguramiento) o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

*†*Personal* - Socios y empleados.

Plan de comercialización de emisiones - Un método basado en el mercado que se utiliza a fin de controlar los gases de efecto invernadero por medio de incentivos económicos para lograr reducciones en las emisiones de dichos gases.

**Población* - Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.

**Porcentaje de desviación tolerable* - Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

**Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría* - La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:

(a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
(b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
(c) de proporcionar al auditor:
    (i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
    (ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
    (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (a) anterior puede formularse como "de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera" o "de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera".

La "premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría" también puede denominarse "la premisa".

**Procedimiento sustantivo* - Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

(a) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
(b) procedimientos analíticos sustantivos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Procedimientos analíticos* - Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

Procedimientos de revisión - Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un encargo de revisión, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la entidad sobre los datos financieros y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos.

**Procedimientos de valoración del riesgo* - Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos.

Procedimientos posteriores - Procedimientos realizados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo pruebas de controles (de ser el caso), pruebas de detalle y procedimientos analíticos.

Proceso de valoración del riesgo por la entidad - Es uno de los elementos del control interno, consistente en el proceso que sigue la entidad para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir sobre las acciones a tomar para responder a dichos riesgos, así como los resultados de dicho proceso.

Profesional de la Contabilidad[24] - Una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC.

Profesional de la contabilidad en ejercicio[25] - Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional, y presta servicios profesionales (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una empresa de profesionales de la contabilidad en ejercicio.

Profesional ejerciente - Un profesional de la contabilidad en ejercicio.

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIEA establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente".

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) - Un profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando la NIER 2400 (Revisada) establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Profesional ejerciente (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada)) - Profesional de la contabilidad en ejercicio que realiza el encargo de compilación. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando la NIER 4410 (Revisada) establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Pronóstico - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que ocurran y medidas que la dirección espera tomar en la fecha a la que se refiere la información que se prepara (mejor estimación).

---

[24] En los términos definidos en el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* de IESBA

[25] En los términos definidos en el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* de IESBA

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Proyección, Extrapolación - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

a) Casos hipotéticos acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o
b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

Prueba - Aplicación de procedimientos a algunos o a todos los elementos de una población.

Prueba de controles (en el contexto de la NIEA 3402) - Procedimiento diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para alcanzar los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

**Prueba de controles* - Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Prueba paso a paso - Incluye el seguimiento de unas cuantas transacciones a través del sistema de información financiera.

**Rango del auditor* - (véase *Estimación puntual del auditor).*

Recálculo - Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

**†Red* - Una estructura más amplia:

a) que tiene por objetivo la cooperación, y
b) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

Reejecución - Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

**Registros contables* - Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

**†Requerimientos de ética aplicables* - Normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, y que habitualmente comprenden las partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética de IESBA), junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas. En el contexto de la NIER 2400 (Revisada), los requerimientos de ética aplicables se definen como las normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en las partes A y B del Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. En el contexto de la NISR 4410 (Revisada), los requerimientos de ética aplicables se definen como las normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por IESBA (Código de Ética del IESBA) (excluido el Apartado 290, *Independencia-Encargos de auditoría y revisión,* y el apartado 291-*Independencia-Otros encargos que proporcionan un grado de seguridad* en la parte B), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

**Responsables del gobierno de la entidad* - Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades

de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.[26]

Revisión (en relación con el control de calidad) - Valoración de la calidad del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas por otros.

*†*Revisión de control de calidad del encargo* - Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

*†*Revisor de control de calidad del encargo* - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

**Riesgo ajeno al muestreo* - Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

**Riesgo de auditoría* - Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

**Riesgo de control* - (véase *Riesgo de incorrección material*).

**Riesgo de detección* - Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

**Riesgo de incorrección material* - Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

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

Riesgo de incorrección material (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) - Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.

**Riesgo del negocio* - Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

**Riesgo de muestreo* - Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

[26] Para una mayor explicación sobre las diversas formas de estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

a) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
b) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

Riesgo de un encargo que proporciona un grado de seguridad/de un encargo de aseguramiento - Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

Riesgo del encargo - Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

**Riesgo inherente* - (véase *Riesgo de incorrección material*).

Riesgo medioambiental - En determinadas circunstancias, entre los factores relevantes para valorar el riesgo inherente en el desarrollo del plan global de auditoría se puede incluir el riesgo de incorrección material en los estados financieros debida a cuestiones medioambientales.
**Riesgo significativo* - Riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

**Saldos de apertura* - Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.

Sector público - Administraciones Públicas nacionales, regionales (por ejemplo, estados, provincias u otros territorios) y locales (por ejemplo, ciudades o pueblos), así como otras entidades vinculadas a las distintas Administraciones Públicas (por ejemplo, agencias, organismos, comités y empresas).

**†Seguimiento (en relación con el control de calidad)* - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

Seguimiento de los controles (internos) - Proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Incluye la valoración del diseño y del funcionamiento de los procedimientos de control oportunamente, así como la adopción de las acciones correctoras que sean necesarias debido a los cambios en las condiciones de funcionamiento. El seguimiento de los controles (internos) es un elemento del sistema de control interno.

Seguridad limitada (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada) - El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. La combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un nivel significativo de seguridad. El nivel de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros.

**†Seguridad razonable (en el contexto de los encargos de auditoría, y de control de calidad)* - Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Servicios relacionados - Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

**Sesgo de la dirección* - Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

Significatividad - Importancia relativa de una cuestión según el contexto. El profesional ejerciente determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el profesional ejerciente cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables del gobierno de la entidad de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a éstos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios.

**Sin contestación* - Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

Sistema de información relevante para la información financiera - Elemento del control interno que incluye el sistema de información financiera, consistente en los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones de una entidad (así como hechos y circunstancias) y para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto relacionados.

**Sistema de la organización de servicios* - Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor del servicio.

Sistema de la organización de servicios (o el sistema) (en el contexto de la NIEA 3402) - Políticas y procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la identificación de los servicios cubiertos, el periodo o, en el caso de un informe tipo 1, la fecha a la que está referida la descripción, los objetivos de control, y los controles relacionados con estos.

**†Socio* - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

**†Socio del encargo*[27] - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. "Socio del encargo" debe interpretarse referido a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

**Socio del encargo del grupo* - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos del encargo constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente.

**Solicitud de confirmación negativa* - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

**Solicitud de confirmación positiva* - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.

---

[27] "Socio del encargo", "socio", y "firma de auditoría" deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

**Subcontratación de la organización de servicios* - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.

Subcontratación de la organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402) - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar algunos de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

**Suficiencia (de la evidencia de auditoría)* - Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Sumidero - Una unidad física o proceso que elimina GEI de la atmósfera.

Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) (CAATs, Computer-assisted audit techniques) - Aplicaciones de los procedimientos de auditoría utilizando el ordenador como una herramienta de auditoría (también llamadas TAAO).

Tipo de emisión - Un agrupamiento de emisiones basado en, por ejemplo, la fuente de emisión, tipo de gas, región o instalación.

**Transacción realizada en condiciones de independencia mutua* - Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.

**Unidad de muestreo* - Elementos individuales que forman parte de una población.

Usuarios a quienes se destina el informe - Persona(s), organización(es)o grupo(s) para las que el profesional ejerciente espera que utilizarán el informe de aseguramiento. En algunos casos, puede haber otros usuarios a los que se dirige el informe de aseguramiento.

Valorar - Analizar los riesgos de incorrección material identificados para determinar su significatividad. "Valorar" por convención, se usa solo en relación con el riesgo. (Véase también *Evaluar*)

En los supuestos de términos contables que no hayan sido definidos en los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, la referencia debe efectuarse al Glosario de Términos publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

TABLA DE EQUIVALENCIAS

La presente es la segunda edición de las Normas Internacionales de Auditoría que se publica con la intención de que pueda ser usada en todos los países de habla hispana.

El español o castellano es la segunda lengua más hablada del mundo, por el número de personas que la tienen como lengua materna, después del Chino Mandarín. A diferencia de este último, el español está extendido a lo largo en diferentes países: es la lengua oficial de diecinueve países en América, además de España y Guinea Ecuatorial.

Por este motivo, esta lengua tiene una riqueza expresiva diversa de acuerdo al país en el cual se hable, a punto tal que la Real Academia Española tiene incorporado a su lenguaje oficial los llamados "americanismos".

Resulta interesante buscar en el diccionario de la Real Academia Española distintas palabras para verificar que algunas de ella tienen distintos significados de acuerdo con los diferentes países o, incluso, son de uso exclusivo de algún país o región.

Lograr una traducción única al español de un texto de normas técnicas, en este caso de auditoría, tal que pueda ser utilizada por todos los países mencionados, no es tarea fácil.

Para la primera edición, publicada en 2011, se celebró un acuerdo entre la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Sobre la base de la traducción efectuada por los cuerpos traductores de España: el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y el ICJCE se llevó a cabo la revisión de un Comité de Revisión Latinoamericano convocado por la FACPCE e integrado por representantes de nueve países de Latinoamérica

Siguiendo este objetivo de obtener una única traducción de las normas y pronunciamientos de IFAC al español, en octubre de 2012 los organismos profesionales miembros de IFAC en Argentina, España y México firmaron un acuerdo denominado Proyecto IberAm[1]. El proceso de traducción de este Proyecto IberAm involucra a un Comité Ejecutivo[2], integrado por los tres miembros con voto en representación de los tres países firmantes del acuerdo además de IFAC y de la Asociación Interamericana de Contabilidad que participa en calidad de observador, y a un Comité de Revisión integrado por representantes de los países firmantes y de otros países de América Latina
Esta versión del Manual de 2013, que se considera será utilizable en toda América Latina y en España, necesariamente ha debido optar por términos que no son los más utilizados actualmente en algunos de los países. Es por ello que se publica la siguiente tabla de equivalencias de términos en español, de acuerdo con su uso frecuente en los países de América Latina.

Esta tabla no es parte del cuerpo de pronunciamientos de IFAC y, por lo tanto tampoco es parte de la traducción oficial de las normas incluidas en el presente volumen. Fue elaborada por los cuerpos traductores y su finalidad es la explicada precedentemente.

Tabla de equivalencias
(No oficial)

Oficial: inglés[3]	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Accuracy	Exactitud	Precisión
Adverse opinion	Opinión desfavorable	Opinión adversa
Assertions	Afirmaciones	Afirmaciones, aseveraciones

---

[1] El Comité de Revisión Latinoamericano está integrado por Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Panamá, Paraguay y Uruguay
[2] La actual composición del Comité de Revisión incluye representantes de Bolivia, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Nicaragua, y Uruguay
[3] Los términos incluidos en esta columna provienen tanto del glosario como del texto de las normas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Oficial: inglés[3]	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Assessed risks	Riesgos valorados	Riesgos evaluados
Assessment	Valoración	Evaluación
Assurance	Grado de seguridad	Seguridad; aseguramiento
Assurance engagement	Encargo que proporciona un grado de seguridad	Compromiso o trabajo de aseguramiento
Balance sheet	Balance de situación	Estado de situación financiera[4]; estado de situación patrimonial; balance
Clearly trivial	Claramente insignificante	Claramente trivial
Computer	Ordenador	Computador/a
Control environment	Entorno de control	Ambiente de control
Cost	Coste	Costo
Disclaimer of opinion	Denegación de opinión	Abstención de opinión; limitación de responsabilidad
Disclosures	Información a revelar	Revelaciones, exposiciones
Engagement	Encargo	Compromiso; trabajo
Engagement letter	Carta de encargo	Carta de compromiso; carta contratación
Engagement team	Equipo del encargo	Equipo de trabajo
Evidence	Evidencia	Evidencia, elementos de juicio
Fair	Fiel	Razonable
Fairly	Fielmente	Razonablemente
Fair presentation framework	Marco de imagen fiel	Marco de presentación razonable
File	Fichero	Archivo
Financial reporting	Información financiera	Proceso de preparación y presentación de información financiera; reporte financiero
Financial statements	Estados financieros	Estados financieros; estados contables
Firm	Firma de auditoría	Firma, despacho
Further audit procedures	Procedimientos de auditoría posteriores	Procedimientos posteriores o adicionales de auditoría
General ledger	Mayor	Libro mayor
Going concern	Empresa en funcionamiento	Negocio en marcha[5]; empresa en marcha
Goodwill	Fondo de comercio	Llave de negocio; plusvalía
Income statement	Estado de resultados	Estado del resultado integral[1]
Income tax	Impuesto sobre beneficios	Impuesto a las ganancias; Impuesto sobre la renta

4 De acuerdo con la traducción oficial de las NIIF

5 De acuerdo con la traducción oficial de las NIIF

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Oficial: inglés[3]	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Journal entries	Diario	Libro diario
List	Lista, Relación	Lista
Management	Dirección	Administración
Management Discussion and Analysis	Informe de gestión	Memoria de los administradores
Material	Material	De importancia relativa; significativo; material
Misstatement	Incorrección	Distorsión; declaración equivocada; desviación
Monitoring	Seguimiento	Supervisión; "monitoreo"
Occurrence	Ocurrencia, Existencia	Acaecimiento
Operating activities	Actividades de explotación	Actividades operativas
Operating Cash Flows	Flujos de explotación	Flujos de operación
Outcome of an accounting estimate	Desenlace de una estimación contable	Resultado de una estimación contable
Outsourcing	Externalización de actividades	Tercerización; servicios de terceros
Parent Company	Sociedad dominante	Sociedad controladora
Performance	Resultado	Desempeño
Pervasive	Generalizado	Extendido; penetrante; preponderante
Professional accountant	Profesional de la contabilidad	Auditor independiente; contador público; contador profesional
Projected misstatements	Incorrecciones extrapoladas, incorrecciones proyectadas	Incorrecciones proyectadas; distorsiones proyectadas; errores proyectados
Property, plant and equipment	Inmovilizado material	Propiedades, planta y equipos; bienes de uso
Prospectus	Folleto	Prospecto
Ratio	Ratio	Razón
Regulation[6]	Normativa	Normativa (en sentido amplio), regulaciones, reglamentaciones
Related party	Parte vinculada	Parte relacionada
Relevant	Relevante	Pertinente; relevante (conforme el uso)
Reperformance	Reejecución	Reproceso
Retained earnings	Reservas por ganancias acumuladas / Beneficios retenidos	Resultados acumulados; resultados no asignados
Safeguards	Salvaguardas	Salvaguardas; protecciones
Special purpose entities	Entidades con cometido especial	Entidades de cometido específico[1]
Statement of changes in equity	Estado de cambios en el patrimonio neto	Estado de cambios en el patrimonio[1]; estado de evolución del patrimonio neto

[6] En el contexto de "law and regulation"

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Oficial: inglés[3]	**Traducción española oficial**	**Otros términos usuales en América Latina**
Subsidiaries (companies)	Dependientes (sociedades)	Subsidiarias, filiales
Sufficient appropriate	Evidencia de auditoría suficiente	Elementos de juicio de auditoría
audit evidence	y adecuada	válidos y suficientes; evidencias de auditoría válidas y suficientes
Timing	Momento de realización	Oportunidad, momento
Tolerable misstatement	Incorrección tolerable	Error tolerable
Uncorrected misstatement	s Incorrecciones no corregidas	Errores no corregidos
Valuation	Valoración	Valuación; medición
Working capital	Fondo de maniobra	Capital de trabajo

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORIA

Elementos clave que crean un entorno para una auditoría con calidad

Visión del IAASB sobre el Marco para la Calidad de la Auditoría

Los objetivos del Marco para la Calidad de la Auditoría incluyen:

Sensibilizar sobre los elementos clave de la calidad de la auditoría.

Alentar a los interesados clave a explorar formas de mejorar la calidad de la auditoría.

Facilitar un mayor diálogo entre los interesados clave sobre el tema.
El IAASB espera que el Marco genere debate y acciones positivas para alcanzar una mejora continua de la calidad de la auditoría.

Se requiere a los auditores cumplir con las normas de auditoría aplicables y las normas de control de calidad aplicables en las firmas de auditoría, así como con requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. El Marco no es sustituto de dichas normas, no establece normas adicionales ni proporciona requerimientos para la realización de los encargos de auditoría.

Prólogo

La información financiera debe ser relevante, oportuna y fiable para cumplir con las necesidades de los usuarios. Las disposiciones legales y reglamentarias nacionales, así como los interesados en la entidad, a menudo requieren una auditoría externa de algunos elementos de la información financiera para proporcionar a los usuarios la confianza de que la información es fiable. Para que una auditoría externa cumpla con sus objetivos, los usuarios de los estados financieros auditados deben tener confianza en que el auditor ha trabajado a un nivel adecuado y que se ha llevado a cabo "una auditoría con calidad".

El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y, como se indica en el Anexo 1, no existe una definición o análisis que haya alcanzado un reconocimiento universal.

Por esta razón, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha desarrollado un Marco para la Calidad de la Auditoría (el Marco) que describe los factores relativos al input, proceso y resultado que contribuyen a la calidad de la auditoría en un encargo, en las firmas de auditoría y en el país con relación a las auditorías de estados financieros. El Marco también demuestra la importancia de interacciones adecuadas entre los interesados y la importancia de los diversos factores contextuales.

El IAASB considera que dicho Marco es de interés público, ya que este:

- Alienta a las firmas de auditoría nacionales, redes internacionales de firmas de auditoría y organizaciones de profesionales de la contabilidad a reflexionar sobre cómo mejorar la calidad de la auditoría y comunicar mejor la información sobre la calidad de la auditoría;
- Incrementar el grado de conciencia y conocimiento entre los interesados sobre los elementos importantes de la calidad de la auditoría;
- Permite a los interesados reconocer aquellos factores que pueden merecer atención prioritaria para mejorar la calidad de la auditoría. Por ejemplo, el Marco podría utilizarse para informar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de la auditoría y alentarlos a considerar sus funciones para mejorarla;
- Ayudar al establecimiento de normas, tanto en el ámbito nacional como internacional. Por ejemplo, el IAASB utilizará el Marco cuando revise la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1[1] y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). También puede ayudar

---

[1] Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros servicios que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

al Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y al Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) a considerar mejoras para sus pronunciamientos obligatorios;
- Facilitar el diálogo y las relaciones de trabajo más cercanas entre el IAASB y los interesados clave, así como entre los propios interesados clave;
- Estimular la investigación académica sobre estos temas y
- Ayudar a los estudiantes de auditoría a obtener un mayor conocimiento acerca de los fundamentos de la profesión a la que aspiran a unirse.

Resumen

1. El término de **calidad de la auditoría** abarca los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que se lleven a cabo auditorías con calidad sobre bases congruentes.

2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros basada en haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales e informar a la luz de los hallazgos del auditor. Es probable que se haya logrado una **auditoría con calidad** por un equipo del encargo que:
   - Mostró valores, ética y actitudes adecuados;
   - Estuvo suficientemente bien informado, capacitado y experimentado y tuvo el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría;
   - Aplicó procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplieron con las disposiciones legales y reglamentarias y las normas aplicables;
   - Proporcionó informes útiles y oportunos; e
   - Interactuó apropiadamente con los interesados pertinentes.

3. La responsabilidad de realizar auditorías con calidad sobre los estados financieros recae en los auditores. Sin embargo, una auditoría con calidad se logra mejor, en un entorno en el que se da un apoyo e interacción apropiada entre los participantes en la cadena de suministro de información financiera.

4. El Marco tiene por objeto dar a conocer los elementos clave de la calidad de la auditoría, y por consiguiente alentar a los auditores, firmas de auditoría y otros interesados cuestionarse sobre si existe algo más que puedan hacer para aumentar la calidad de la auditoría en sus entornos particulares.

5. El Marco es aplicable a las auditorías de todas las entidades independientemente de su tamaño, naturaleza, y complejidad. También es aplicable a todas las firmas de auditoría independientemente de su tamaño, incluyendo firmas de auditoría que son parte de una red o asociación. Sin embargo, los atributos de la calidad de la auditoría descritos en este Marco varían en importancia y afectan la calidad de la auditoría de diferentes maneras.

6. Se requiere que los auditores cumplan con las normas de auditoría y de control de calidad aplicables a las firmas de auditoría, así como con los requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. En particular, la NICC 1[2] aborda las responsabilidades de las firmas con relación a sus sistemas de control de calidad sobre las auditorías. El Marco no es sustituto de dichas normas, ni establece normas adicionales o proporciona requerimientos sobre procedimientos para la ejecución de los encargos de auditoría.

7. Mientras que la calidad de una auditoría individual puede estar influenciada por los inputs, los procesos, los resultados y las interacciones descritas en este Marco, el Marco para la Calidad de la Auditoría, en sí mismo no es suficiente para el propósito de evaluar la calidad de una auditoría individual. Ello se debe a que se necesitará dar una atención detallada a cuestiones tales como la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos de incorrección material en una entidad concreta, lo adecuado de los juicios significativos realizados y el cumplimiento de las normas aplicables.

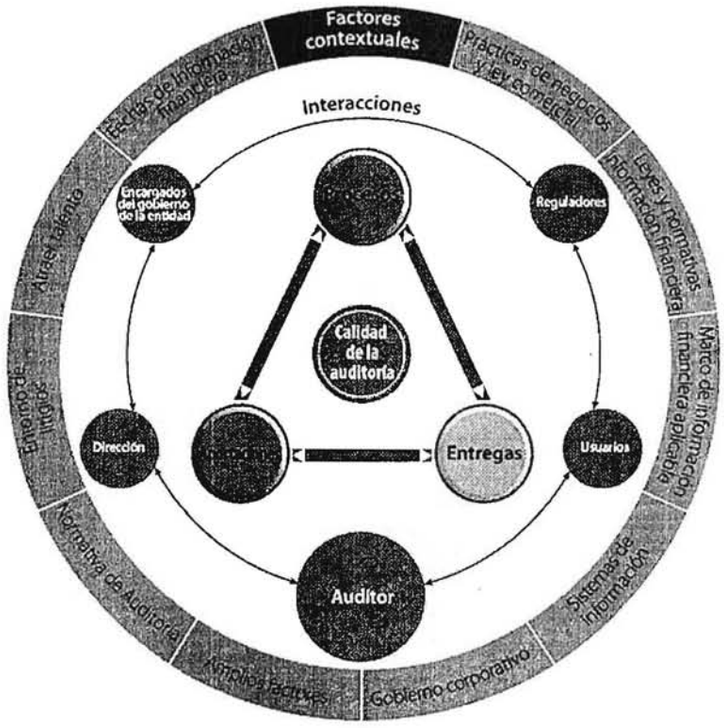
8. El Marco distingue los siguientes elementos:
   a) Inputs

[2] La NICC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y que los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

b) Procesos
c) Resultados
d) Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera
e) Factores contextuales

El Marco puede representarse como sigue:



Inputs

9. Los inputs se agrupan en los siguientes factores:
   a) Los valores, ética y actitudes de los auditores que, a su vez, están influenciados por la cultura dominante en la firma de auditoría y
   b) El conocimiento, habilidades y experiencia de los auditores y el tiempo que se les asigna para realizar la auditoría.

10. Dentro de estos factores relativos a los inputs, los atributos de calidad se organizan entre los aplicables directamente:
   a) Al encargo de auditoría;
   b) A una firma de auditoría y, por consiguiente, indirectamente a todas las auditorías llevadas a cabo por esa firma y
   c) Al país (o jurisdicción) y, por consiguiente, indirectamente a todas las firmas de auditoría que operan en ese país y las auditorías que llevan a cabo.

11. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los inputs en los encargos, firmas y países.

12. Los inputs a la calidad de la auditoría estarán influenciados por el contexto en el que se lleva a cabo la auditoría, las interacciones con los interesados clave y los resultados. Por ejemplo, las disposiciones legales y reglamentarias (contexto) pueden requerir informes específicos (resultados) que influencian las habilidades (inputs) utilizadas.

Procesos

13. El rigor del proceso de la auditoría y de los procedimientos de control de calidad afecta la calidad de la auditoría. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los procesos en los encargos, firmas y países.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Resultados

14. Los resultados incluyen informes e información preparada y presentada formalmente por una parte a otra, así como los resultados que se derivan del proceso de auditoría que generalmente no son visibles para los que no están en la organización auditada. Por ejemplo, estos pueden incluir mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad y al control interno sobre la información financiera, que pueden resultar de los hallazgos del auditor.

15. Los resultados de la auditoría generalmente están determinados por el contexto, incluyendo los requerimientos legislativos. Algunos interesados pueden influenciar la naturaleza de los resultados, mientras que otros tienen menor influencia. Ciertamente, para algunos interesados, tales como los inversores en compañías que cotizan en bolsa, el informe del auditor es el resultado principal.

Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera

16. Si bien cada interesado en la cadena de suministro de la información financiera juega por separado un papel importante, contribuyendo a la información financiera de alta calidad, la forma en que los interesados interactúan puede tener un impacto especial en la calidad de auditoría. Estas interacciones, incluyendo las comunicaciones formales e informales, son influenciadas por el contexto en el cual se realiza la auditoría y permite que exista una relación dinámica entre los inputs y los resultados. Por ejemplo, las discusiones entre el auditor y el comité de auditoría de una compañía que cotiza en bolsa en la etapa de planificación pueden influenciar el uso de habilidades especiales (inputs) y la forma y contenido del informe de auditoría dirigido a los responsables del gobierno de la entidad (resultados). Por el contrario, en empresas que no cotizan, puede haber una mayor proximidad con los dueños en el curso de la auditoría. En estas circunstancias, puede haber frecuentes comunicaciones informales, las cuales contribuyen a la calidad de la auditoría.

Factores contextuales

17. Hay una serie de factores del entorno –o contextuales–, tales como disposiciones legales y reglamentarias y gobierno corporativo, que pueden afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

1. Factores relativos a los inputs

1. Auditorías con calidad involucran a auditores que:
   - Muestran valores, ética y actitudes adecuadas; y
   - Están lo suficientemente bien informados, capacitados y experimentados y tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría.

2. Los principales atributos que influencian la calidad de la auditoría se describen a continuación. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción).[3] Cada atributo y ámbito se describe en secciones separadas.

1.1 **Valores, ética y actitudes – En el encargo** (Ref.: Apartados 2-16 Anexo 2)

3. El socio del encargo de auditoría[4] es responsable del trabajo de auditoría y, en consecuencia, es directamente responsable de la calidad de la auditoría. Además de tener la responsabilidad sobre la ejecución de la auditoría, el socio del encargo de auditoría tiene el papel crítico de asegurarse de que el equipo del encargo muestre los valores, ética y actitudes necesarias para sustentar una auditoría con calidad.

---

[3] Una jurisdicción puede ser menor o mayor que un país. En algunas áreas del mundo algunos aspectos de la normativa de auditoría abarcan varios países. En algunos países los aspectos normativos de la auditoría son llevados a cabo por unidades más pequeñas tales como estados o provincias.

[4] En el entorno del sector público, los términos "cliente", "encargo", "socio del encargo", y "firma" deben, cuando sea pertinente, leerse como referidos a sus equivalentes en el sector público, como se definen en la Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 40, Control de Calidad para Entidades Fiscalizadoras Superiores, Sección 7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Los atributos clave son:

- El equipo del encargo reconoce que la auditoría se realiza en el interés del público en general y la importancia de cumplir con los requerimientos de ética.[5]
- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del encargo es independiente.
- El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
- El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

1.2 **Valores, ética y actitudes – En la firma** (Ref.: Apartados 17-32 Anexo 2)

4. La cultura de la firma de auditoría tiene una influencia importante en los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y otros miembros del equipo del encargo, porque el entorno en el que trabaja el equipo del encargo puede afectar de manera importante la mentalidad de los socios y del personal y, por lo tanto, la forma en que cumplen con sus responsabilidades. Si bien la auditoría está diseñada para proteger al interés público, las firmas de auditoría generalmente son entidades comerciales. La cultura de cada firma será un factor importante para determinar cómo sus socios y personal actúan en el interés público y a la vez alcanzan los objetivos comerciales de la firma.

5. Los atributos clave en relación con la creación de una cultura en la que la calidad de la auditoría sea valorada son:
   - Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, las cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
   - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
   - Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la calidad de la auditoría.
   - La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
   - La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
   - Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

1.3 **Valores, ética y actitudes – En el país** (Ref.: Apartados 33-40 Anexo 2)

6. Las actividades normativas de auditoría nacionales tienen una influencia importante sobre la cultura de las firmas y sobre los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y de otros miembros del equipo del encargo. Los atributos clave son:
   - Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes como los requerimientos específicos aplicables.
   - Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones de profesionales de la contabilidad, actúan para asegurar que los principios éticos son conocidos y que los requerimientos se aplican congruentemente.
   - La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.4 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En el encargo** (Ref.: Apartados 41-58 Anexo 2)

7. El socio del encargo de auditoría es responsable de asegurarse de que el equipo del encargo, en conjunto, tiene las competencias adecuadas y de que el equipo tenga tiempo suficiente para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada antes de emitir la opinión de auditoría.

8. Los atributos clave son:
   - Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
   - Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad.
   - Los socios y el personal realizan juicios razonables.
   - El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión, y revisión del trabajo realizado.

[5] El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) identifica cinco principios fundamentales de la ética profesional para los profesionales de la contabilidad: integridad; objetividad; competencia y diligencia profesionales; confidencialidad; y el comportamiento profesional.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad de personal.
- Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficaz.
- El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.5 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En la firma** (Ref.: Apartados 59-70 Anexo 2)

9. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán el grado de conocimientos y experiencia requeridos a los socios del encargo de auditoría y a otros miembros del equipo del encargo y el tiempo disponible para que lleven a cabo el trabajo de auditoría necesario. Los atributos clave son:
   - Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
   - Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
   - Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".
   - Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

1.6 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En el país** (Ref.: Apartados 71-80 Anexo 2)

10. Las actividades nacionales pueden afectar las competencias de los auditores. Los atributos clave son:
   - Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría o a auditores individuales.
   - Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
   - Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y para proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos contables, de auditoría o normativos.
   - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

Section 2

Factores relativos al proceso

11. Las auditorías con calidad involucran a auditores que aplican procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplen con las disposiciones legales y reglamentarias y normas aplicables.

2.1 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo (Ref.: Apartados 81-93 Anexo 2)

12. Las auditorías deben realizarse de conformidad con normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control de calidad de las firmas de auditoría, las cuales cumplen con la NICC 1. Estas proporcionan los fundamentos para un enfoque disciplinado para valorar el riesgo, planificar, efectuar procedimientos de auditoría y, por último, formarse y expresar una opinión. A veces, las metodologías de las firmas de auditoría y las políticas y procedimientos internos proporcionan una orientación más específica sobre cuestiones tales como, quién realiza actividades específicas, los requerimientos internos de consulta y los formatos de documentación.

13. Aunque las normas de auditoría y la metodología de la firma de auditoría darán forma al proceso de auditoría, la forma en que este se aplique se diseñará para cada auditoría en particular. Los atributos clave son:
   - El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

- El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.
- Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección, con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

2.2 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma** (Ref.: Apartados 94-111 Anexo 2)

14. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán al proceso de auditoría. Los atributos clave que contribuyen a la calidad de la auditoría son:
    - La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
    - La metodología de auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
    - La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.
    - La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
    - Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas consecuentes.
    - Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo eficaces (RCCE).

2.3 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país (Ref.: Apartados 112-119 Anexo 2)**

15. Las actividades normativas nacionales pueden afectar el proceso de auditoría.

16. Las NIA son emitidas por el IAASB. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido e internacionalmente aplicable. El Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) desarrolla y mejora la formación contable profesional—abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética, y actitudes para los profesionales de la contabilidad—a través de la promulgación de Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional. Los atributos clave son:
    - Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes, así como los requerimientos específicos aplicables.
    - Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.
    - Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.

Section 3

Factores relativos al proceso

17. Los diferentes interesados reciben distintos resultados de una auditoría. Estos resultados probablemente son evaluados en términos de su utilidad y oportunidad y son vistos como aspectos de la calidad de la auditoría. Pueden también:
    - Proporcionar un conocimiento más amplio acerca de la calidad de la auditoría. Por ejemplo, los informes de los reguladores de la auditoría probablemente describan una debilidad que ha sido identificada en las actividades de inspección; y
    - Afecte directamente a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, tener una responsabilidad específica de informar sobre una cuestión, como por ejemplo la eficacia de los controles internos, puede dar lugar a un trabajo más sólido en esa área.

18. Algunos interesados, especialmente la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y algunos reguladores, tienen un conocimiento más directo sobre algunos inputs a la calidad de la auditoría y están, por consiguiente, en una mejor posición para evaluarla, al menos en parte. Los resultados procedentes de estos otros interesados, por ejemplo, la información proporcionada por los comités de auditoría, pueden proporcionar información útil sobre la calidad de la auditoría a los usuarios externos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

19. Los resultados relevantes pueden incluir:

Ámbito	Resultados
3.1 **Encargo**	**Del auditor** 3.1.1 Informes del auditor para usuarios de los estados financieros auditados 3.1.2 Informes del auditor para los responsables del gobierno de la entidad 3.1.3 Informes del auditor para la dirección 3.1.4 Informes del auditor para los reguladores financieros y prudenciales **De la entidad** 3.1.5 Los estados financieros auditados 3.1.6 Informes de los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los Comités de Auditoría **De los reguladores de la auditoría** 3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre determinadas auditorías.
3.2 **En la firma y el país**	**De la firma de auditoría** 3.2.1 Informes de transparencia 3.2.2 Informes anuales y otros **De los reguladores de la auditoría** 3.2.3 Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones sobre las firmas de auditoría

3.1 **Resultados – En el encargo**

3.1.1 *Informes del auditor para los usuarios de los estados financieros auditados*

20. El resultado principal de una auditoría es la opinión del auditor, la cual proporciona a los usuarios confianza sobre la fiabilidad de los estados financieros auditados. Para la mayoría de los usuarios, la ausencia de una opinión modificada del auditor es una señal importante sobre la fiabilidad de la información financiera. El valor de esta señal puede estar influenciado por diversos factores, incluyendo la reputación de la firma[6] que lleva a cabo la auditoría y la suposición de la eficacia del proceso de auditoría empleado.

21. El informe de auditoría proporciona una oportunidad para que el auditor proporcione información a los usuarios con algunas ideas sobre el trabajo y los hallazgos del auditor y, por tanto, sobre la calidad de la auditoría realizada. Sin embargo, esta oportunidad no siempre es aprovechada por los auditores y el informe del auditor ha sido, a lo largo de los años, estandarizado. Salvo en circunstancias en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.

22. Además de ampliar la información contenida en el informe del auditor, su utilidad también puede aumentar si contiene un grado de seguridad adicional sobre cuestiones específicas que exijan las disposiciones legales o reglamentarias. En algunos casos, dicho grado de seguridad puede proporcionarse sin ampliar el alcance de la auditoría (por ejemplo, confirmación de que la dirección ha proporcionado al auditor toda la información y explicaciones requeridas). En otros casos, el alcance de la auditoría debe ampliarse (por

[6] La reputación de la firma de auditoría no se trata específicamente en el Marco, ya que no es un elemento de la calidad de la auditoría, sino algo que puede surgir de una entrega constante de auditorías con calidad. Hay una serie de factores que afectan a la reputación de una firma, incluyendo su tamaño, sus actividades de *marketing* y el grado en el que puede verse afectada por litigios o la acción normativa de los reguladores.

ejemplo, proporcionando un grado de seguridad sobre la eficacia de los controles internos sobre la información financiera).

23. Generalmente, los auditores del sector público proporcionan mayor información sobre la auditoría, ya sea en el informe del auditor principal o en un informe complementario de acceso público. Adicionalmente, los auditores del sector público en ocasiones llevan a cabo su trabajo en un entorno en el que los ciudadanos tienen acceso a documentos oficiales. Esta libertad de información puede resultar en que el auditor del sector público revele información más detallada sobre sus auditorías, por ejemplo, sobre los riesgos del negocio de la entidad y los controles internos.

3.1.2 *Informe del Auditor para los responsables del gobierno de la entidad*

24. Las normas de auditoría, generalmente, requieren que el auditor se comunique oportunamente con los responsables del gobierno sobre cuestiones específicas. Por ejemplos, las NIA[7] requieren comunicar acerca de:
    - Las responsabilidades del auditor.
    - El alcance y momento de realización de la auditoría planificados.
    - Información sobre las amenazas a la objetividad del auditor, y las correspondientes salvaguardas que han sido aplicadas.
    - Los hallazgos significativos de la auditoría.

25. Estos asuntos generalmente se incluyen en informes escritos a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, se espera que los requerimientos de las normas de auditoría respalden discusiones más amplias entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Los responsables del gobierno de la entidad tienden a evaluar el valor y oportunidad de los informes escritos y de las comunicaciones menos formales cuando consideran la calidad de la auditoría en general.

26. En relación con la calidad y la utilidad de las comunicaciones, los responsables del gobierno pueden valorar, en particular, las comunicaciones del auditor que proporcionan:
    - Información imparcial sobre el desempeño de la dirección en el cumplimiento de sus responsabilidades para la preparación de los estados financieros;
    - Información sobre las prácticas de información financiera de la entidad, incluyendo el funcionamiento de los controles internos;
    - Recomendaciones para mejorar el proceso de información financiera de la entidad e
    - Información que les permita cumplir eficazmente con sus responsabilidades de gobierno.

3.1.3 *Informe del auditor para la dirección*

27. Durante el curso de la auditoría, el auditor también tendrá una amplia comunicación con la dirección. Muchas de estas comunicaciones son informales pero algunas veces el auditor puede decidir, o la dirección puede requerir, que el auditor formalice las observaciones mediante un informe por escrito. En estas circunstancias, la dirección probablemente dará énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando considere la calidad de la auditoría en general.

28. Además de las comunicaciones sobre las cuestiones relativas a la información financiera, la dirección valorará particularmente:
    - Información y recomendaciones de mejora en áreas específicas del negocio y sistemas de la entidad;
    - Observaciones sobre cuestiones normativas; y
    - Perspectivas globales sobre cuestiones o tendencias significativas del sector.

29. La dirección, en particular de entidades de pequeña dimensión, en las que los recursos pueden ser limitados, puede valorar el asesoramiento de negocios por parte del auditor. En dichas circunstancias, el auditor debe estar atento a las amenazas a la independencia que puedan surgir.

3.1.4 *Informe del auditor para los reguladores financieros y prudenciales*

30. Las disposiciones legales o reglamentarias nacionales pueden requerir que el auditor informe a los reguladores financieros y prudenciales, ya sea de manera rutinaria o en circunstancias específicas. Los requerimientos nacionales varían, pero pueden incluir:

[7] La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Proporcionar un grado de seguridad sobre aspectos del proceso de información financiera, por ejemplo, sobre el control interno.
- Informar sobre asuntos que los reguladores creen que pueden ser de importancia significativa para ellos.
- Informar sobre actos ilegales, incluyendo sospechas de blanqueo de capitales.

31. En estas circunstancias, los reguladores probablemente darán énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando consideren la calidad de la auditoría en general.

3.1.5 *Los estados financieros auditados*

32. El aseguramiento mejora la credibilidad de la información financiera y potencialmente lleva a mejorar la calidad de la información financiera. Por ejemplo, la auditoría puede resultar en que la dirección realice cambios en el borrador de los estados financieros. Estos cambios pueden ser cuantitativos o de naturaleza cualitativa, tales como de la información revelada en las notas a los estados financieros. Aunque estos cambios no suelen ser conocidos por los usuarios, considerando la percepción que ellos tienen acerca de estados financieros de alta calidad, ellos pueden atribuir que ha sido realizada una auditoría con calidad. Lo contrario es ciertamente probable que se dé, es decir, ante estados financieros que contienen errores aritméticos, incongruencias y revelaciones difíciles de comprender, si el informe de auditoría no es un informe con salvedades, los usuarios pueden concluir que se ha realizado una auditoría de baja calidad.

33. En algunas jurisdicciones, se requiere a las entidades reformular sus estados financieros auditados en los que se detectó que contenían incorrecciones materiales. La necesidad de una entidad de reformular sus estados financieros puede, en función de los motivos de la reformulación, hacer que los usuarios crean que ha habido un fallo de auditoría.

3.1.6 Informes a los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los comités de auditoría

34. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad –en particular, los comités de auditoría de las compañías cotizadas– tienen responsabilidades específicas en llevar a cabo cierta supervisión del auditor o de aspectos del proceso de auditoría. Mientras que los usuarios tienden a concluir que la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría, existe una considerable variabilidad en el grado en el que los comités de auditoría comunican a los usuarios la forma en que han cumplido estas responsabilidades.

35. Existe la posibilidad de que se informe de manera más completa sobre las actividades de los comités de auditoría para beneficiar, tanto a la calidad de la auditoría como a la percepción de los usuarios sobre ella. En consecuencia, algunos países están explorando activamente la posibilidad de incluir más información en los informes anuales sobre las actividades de los comités de auditoría en relación con la auditoría externa.

3.1.7 *Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales*

36. En algunos países, los reguladores de la auditoría proporcionan los resultados de las inspecciones de auditorías individuales a los comités de auditoría pertinentes, aunque dicha información generalmente no está disponible públicamente.

3.2 **Resultados – En la firma y el país**

3.2.1 *Informes de transparencia*

37. Las firmas de auditoría pueden proporcionar información general sobre la calidad de la auditoría. Numerosos países han introducido requerimientos para las firmas de auditoría de presentar informes de transparencia que proporcionen información sobre el gobierno y sus sistemas de control de calidad.[8] Poner dicha información a disposición del público puede ayudar a aquellos usuarios de los estados financieros auditados alejados del proceso de auditoría a conocer las características de las firmas de auditoría y los impulsores de la calidad de la auditoría en esas firmas. Cuando los interesados clave no pueden evaluar la calidad de la auditoría directamente, esta información puede ayudar a las entidades a seleccionar una nueva firma de auditoría.

[8] En los Estados Miembro de la Unión Europea, por ejemplo, la Directiva de la Auditoría Legal requiere que las firmas que auditan entidades de interés público revelen anualmente información específica incluyendo la estructura legal de las firmas de auditoría, cualquier red que integren, el gobierno corporativo y los sistemas de control de calidad, información financiera e información sobre las bases de remuneración de los socios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

38. Los informes de transparencia también proporcionan una oportunidad a las firmas de auditoría de distinguirse, resaltando aspectos particulares de sus políticas y enfoque de las auditorías y, por consiguiente, competir en aspectos de calidad de la auditoría. La publicación de información sobre, por ejemplo, los procesos y las prácticas de control de calidad de la firma para asegurar la independencia y sobre su gobierno proporciona un incentivo claro para todos los integrantes de la firma de auditoría, para cumplir con la letra y el espíritu de los compromisos de la firma.

3.2.2 *Informes anuales y otros*

39. Algunas firmas de auditoría emiten informes anuales. Los informes anuales proporcionan una oportunidad para estos organismos de describir los indicadores clave de desempeño en relación con la calidad de la auditoría y las iniciativas llevadas a cabo para incrementarla. Dicha información puede ayudarles a diferenciarse por la calidad de la auditoría.

40. Adicionalmente, los organismos de auditoría del sector público pueden emitir otros informes donde incluyan conclusiones generales sobre todo el rango de auditorías que han llevado a cabo, identificando debilidades comunes en cuanto a gobierno, contabilidad e informes. Estos informes pueden incluir recomendaciones para cambios en las disposiciones legales y reglamentarias generales concernientes a las entidades gubernamentales.

3.2.3 *Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones de las firmas de auditoría*

41. En muchos países, los reguladores de las auditorías informan anualmente los resultados de las actividades de inspección. El grado de detalle proporcionado por dichos informes varía. En algunos países, los informes suman los resultados de las inspecciones de todas las firmas de auditoría; en otros países, los informes se publican para cada firma de auditoría.

42. La publicación de determinados informes de inspección de la firma de auditoría puede jugar un papel importante en relación con la mejora de la calidad de la auditoría, incluyendo la percepción de los interesados clave sobre la calidad de la auditoría (especialmente inversores y usuarios de los informes de auditoría). El debate sobre si es beneficioso para los reguladores de la auditoría informar públicamente sobre las firmas de auditoría está equilibrado. Algunos piensan que proporcionar transparencia sobre los hallazgos de las inspecciones realizadas a las firmas de auditoría, ayudará a los responsables del gobierno a cumplir con sus responsabilidades, y tendrá un impacto positivo sobre la calidad de la auditoría al dar a las firmas el incentivo de mostrar año tras año mejoras en la calidad de su trabajo. Otros creen que informar públicamente sobre los hallazgos específicos sobre una firma de auditoría específica, puede causar que la firma de auditoría adopte un enfoque más defensivo para responder a los hallazgos de las inspecciones en detrimento de la calidad de la auditoría.

Section 4

Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera

43. En su informe de 2008, titulado "Cadena de Suministro de Información Financiera: Perspectivas y Direcciones Actuales",[9] la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) describe la cadena de suministro de información financiera como "las personas y procesos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de los informes financieros".

44. La IFAC observó que todos los enlaces en la cadena han de ser de alta calidad y estar conectados estrechamente para suministrar información financiera de alta calidad. Si bien cada interesado por separado en la cadena de suministro de información financiera, juega un papel importante en el apoyo a la información financiera de alta calidad, la naturaleza de las conexiones, o interacciones, entre los enlaces, pueden tener un impacto especial en la calidad de auditoría.

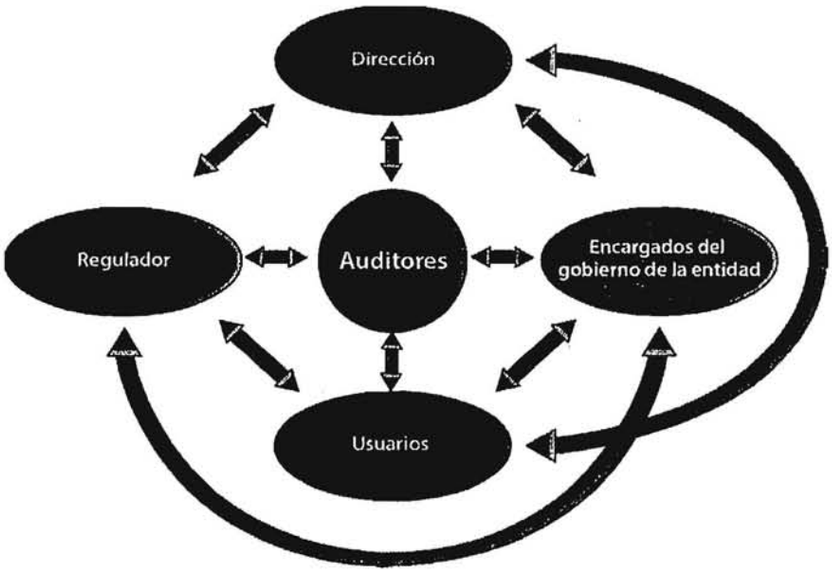
45. Es a través de estas interacciones, incluidas las comunicaciones formales e informales, que los participantes en la cadena de suministro pueden influir en el comportamiento y las opiniones de los demás y de esta manera contribuir a mejorar la calidad de la auditoría. La

[9] El Informe puede encontrarse en: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

naturaleza y extensión de las interacciones puede estar influenciada, tanto por los objetivos de las personas involucradas como por el contexto en el cual tienen lugar las interacciones.

46. Las interacciones descritas en las siguientes secciones son interacciones uno-a-uno. Sin embargo, puede haber beneficios para la calidad de la auditoría cuando los auditores y los interesados clave se reúnen para discutir asuntos relevantes para la calidad de la auditoría.

47. Algunas de las interacciones más importantes[10] referentes a la calidad de la auditoría se describen a continuación.



4.1 Interacciones entre los auditores y la dirección[11]

48. La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros y de los controles internos necesarios para asegurar que la información para preparar los estados financieros es fiable y está disponible oportunamente. La dirección también es responsable de asegurarse que los estados financieros cumplen con el marco de información financiera aplicable y, cuando sea aplicable, representan las transacciones subyacentes y eventos de forma que se alcance una presentación fiel.

49. El acceso total y oportuno a la información relevante y a las personas, tanto dentro como fuera de la entidad, ayuda al auditor a obtener evidencia de auditoría. Una relación abierta y constructiva ayuda al auditor a identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, en particular con referencia a transacciones complejas o inusuales, o a asuntos que implican un juicio significativo o incertidumbre. En ausencia de cooperación y de un diálogo abierto, es poco probable que pueda realizarse eficientemente una auditoría con calidad.

50. Para ayudar a la eficiencia de la auditoría, en una etapa temprana en la auditoría, el auditor podría discutir las necesidades de información con la dirección y acordar un calendario apropiado. También es probable que el auditor comente los hallazgos de la auditoría con la dirección conforme surjan, para que la dirección pueda proporcionar explicaciones oportunamente o llevar a cabo análisis adicionales cuando sea necesario.

51. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la dirección también ayuda a crear un entorno en el que la dirección puede beneficiarse con las observaciones de los auditores en asuntos tales como:
    - Posibles mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad.
    - Posibles mejoras en los controles internos sobre la información financiera.
    - Nuevos requerimientos de información financiera.

---

[10] Esta sección solo trata las interacciones externas, es decir, interacciones fuera del equipo del encargo de auditoría. Las interacciones en el equipo del encargo de auditoría se consideran en la Sección 1: Inputs.

[11] En muchas entidades de pequeña dimensión hay poca distinción entre la dirección y aquellos responsables del gobierno. Un propietario gerente generalmente lleva a cabo ambos papeles.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Perspectivas sobre asuntos del sector.
- Observaciones sobre asuntos legales o normativos.

52. Una relación abierta y constructiva entre el auditor y la dirección ha de distinguirse de un exceso de familiaridad, que puede ocurrir cuando los auditores pasan extensos periodos de tiempo durante el año con el mismo cliente de auditoría. Es vital para la calidad de la auditoría que el auditor se mantenga escéptico y objetivo y esté preparado para cuestionar la fiabilidad de la información que se le da.

4.2 Interacciones entre los auditores y los responsables del gobierno de la entidad

53. Los responsables del gobierno son responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de sus obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera de la entidad. En compañías que cotizan y otras entidades grandes, mucho del trabajo relacionado con la supervisión del proceso de información financiera de la entidad generalmente es llevado a cabo por un comité de auditoría.

54. Una efectiva comunicación recíproca con los auditores puede ayudar a los responsables del gobierno a cumplir estas responsabilidades. En particular, los responsables del gobierno de la entidad pueden beneficiarse de las opiniones del auditor sobre cuestiones tales como los riesgos de la información financiera a los que se enfrenta la entidad, las principales áreas de juicio de la dirección aplicado en los estados financieros, y opiniones sobre la calidad del proceso de información financiera de la entidad, incluyendo las debilidades en sus controles financieros internos. Esta información puede ayudar a los responsables del gobierno de la entidad a concluir sobre la presentación fiel de los estados financieros, especialmente si el auditor tiene preocupaciones que no han sido atendidas por la dirección.

55. Se requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el comité de auditoría cuando lo haya) sobre asuntos de planificación y los hallazgos significativos. Algunas veces, se facilita una comunicación efectiva si cuando al menos una reunión, o parte de una reunión, se lleva a cabo sin la presencia de la dirección. Para entidades de pequeña dimensión, la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad a menudo tiende a ser más frecuente y menos formal.

56. Los responsables del gobierno de la entidad también están en posición de influenciar la calidad de la auditoría a través de:
    - Proporcionar opiniones sobre los riesgos de la información financiera y las áreas del negocio que requieren una atención especial de auditoría;
    - Considerar si serán asignados recursos de auditoría suficientes para que la auditoría sea realizada eficazmente y que los honorarios de auditoría reflejen razonablemente esto;
    - Considerar temas de independencia y evaluar su resolución;
    - Evaluar cómo cuestionó el auditor a la dirección durante la auditoría, particularmente con respecto a la valoración del riesgo de fraude, las estimaciones e hipótesis de la dirección y la elección de políticas contables; y
    - Crear un entorno en el que la dirección no sea reticente a que el auditor le cuestione y no sea muy defensivo al discutir asuntos difíciles o contenciosos.

4.3 Interacciones entre los auditores y los usuarios de los estados financieros

57. En algunos países, el marco normativo proporciona a los usuarios la oportunidad de interactuar, en algún grado, con los auditores. Por ejemplo, en varias jurisdicciones, se requiere que las propuestas de nombramiento, renovación o sustitución del auditor de la entidad, sea aprobada por los accionistas en la junta general de accionistas. Los accionistas también pueden tener derecho a preguntar al auditor sobre asuntos significativos pertenecientes a la auditoría en la junta general de accionistas. Estas interacciones pueden proporcionar una motivación adicional para que los auditores realicen una auditoría con calidad.

58. Los usuarios pueden desear investigar las razones para cambiar de auditor. Esto será más fácil cuando la información relacionada con las razones de los cambios se ponga a disposición del público en forma oportuna.

59. Los auditores del sector público generalmente tienen contacto directo con los usuarios principales de los estados financieros. No es inusual que el auditor realice presentaciones sobre sus hallazgos a los parlamentarios o ministros (concernientes a agencias

gubernamentales o a compañías de propiedad gubernamental), así como que les proporcione:

- Informaciones imparciales y políticamente neutrales sobre las operaciones y prácticas de información financiera de la entidad; y
- Recomendaciones constructivas y oportunas en áreas de desempeño (incluyendo la relación calidad-precio) y cumplimiento de los mandatos aplicables.

Tales presentaciones pueden mejorar el conocimiento del auditor sobre las expectativas de los usuarios principales de los estados financieros y proporcionarles la oportunidad de evaluar la calidad de la auditoría.

60. La profesión de auditoría, en particular las organizaciones de profesionales de la contabilidad, puede organizar foros, conferencias, debates y otras reuniones de alto nivel, en los que los auditores pueden entablar conversaciones con grupos de usuarios de los estados financieros para discutir asuntos de importancia para la calidad de la auditoría.

4.4 Interacciones entre auditores y reguladores

61. Existen numerosos tipos de reguladores que afectan a la auditoría: reguladores de los mercados financieros, de los participantes en los mercados financieros, y de la información financiera ("reguladores financieros"); reguladores de ciertos tipos de entidades como por ejemplo bancos, y compañías de seguros ("reguladores prudenciales"); y reguladores que ejercen la supervisión directa sobre algunas firmas de auditoría ("reguladores de la auditoría"). En algunos países, existen numerosos reguladores financieros y prudenciales y es beneficioso para ellos coordinar sus actividades relacionadas con la calidad de la auditoría.

4.4.1 *Reguladores financieros y prudenciales*

62. En muchos aspectos, los reguladores financieros y prudenciales y los auditores tienen preocupaciones complementarias, aunque el enfoque de sus preocupaciones puede ser diferente. Compartir adecuadamente la información entre estas partes puede, por consiguiente, mejorar el proceso normativo y contribuir a la calidad de la auditoría.

63. Una auditoría es importante para los reguladores financieros y prudenciales. Estos reguladores generalmente requieren que los estados financieros de entidades relevantes estén auditados, y, algunas veces, ampliar el alcance de la auditoría para incluir asuntos tales como la eficacia del sistema de control interno financiero de la compañía. Adicionalmente, estos reguladores algunas veces requieren a los auditores el obtener seguridad sobre cuestiones específicas.

64. Además de las responsabilidades formales de información, los reguladores financieros y prudenciales pueden pedir estar informados sobre cuestiones de atención que han llegado a conocimiento del auditor en el transcurso de la auditoría. En el caso de reguladores bancarios, esto puede involucrar asuntos como:

- Información que pueda indicar un incumplimiento material de las disposiciones legales o reglamentarias.
- Información que pueda indicar un incumplimiento material de disposiciones legales y reglamentarias.
- Cambios materiales adversos en los riesgos del negocio bancario y cuestiones relativas a la hipótesis de empresa en funcionamiento.

65. Los reguladores profesionales y prudenciales algunas veces tienen información que, si fuera del conocimiento del auditor, afectaría al alcance de la auditoría y potencialmente a las conclusiones del auditor y la opinión de auditoría.

4.4.2 *Reguladores de la auditoría*[12]

66. El establecimiento de reguladores independientes de la auditoría, en muchos países, responsables de la inspección de las firmas de auditoría y de las auditorías individuales, proporciona una oportunidad para incrementar la calidad de la auditoría y para hacer que la calidad de la auditoría sea más transparente para los usuarios.

67. Las comunicaciones abiertas entre las firmas de auditoría y los reguladores de las auditorías ayudarán a los reguladores a llevar a cabo eficazmente sus actividades. Por otra

[12] En el sector público, los organismos de auditoría generalmente no están subordinados a una supervisión reguladora externa. Los organismos públicos responden ante el parlamento, cortes, o su equivalente, los cuales, de vez en cuando, pueden cuestionar la calidad de las actividades de auditoría.

parte, una comunicación clara de los hallazgos de las inspecciones de auditoría permitirá a las firmas de auditoría entender mejor las causas de las deficiencias detectadas y responder a ellas de una manera positiva.

68. El diálogo entre los reguladores de la auditoría en diferentes países, con el objetivo de promover una congruencia en los enfoques de inspección, potencialmente fortalecerá la calidad de la auditoría global.[13]

4.5 Interacciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

69. Un compromiso sólido con la honestidad e integridad en una entidad tiene una influencia positiva en la calidad y fiabilidad en su proceso de información financiera. Dicha cultura, establecida y nutrida por los responsables del gobierno de la entidad que trabajan conjuntamente con la alta dirección, promueve el desarrollo y mantenimiento de políticas contables y procesos adecuados, así como el compartir abiertamente información necesaria para una información financiera de alta calidad.

70. Para alcanzar esto, los responsables del gobierno de la entidad dependen de una relación transparente y constructiva con la dirección que les ayude a cumplir con su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera. Esto requiere disposición por parte de la dirección de reunirse para discutir con los responsables del gobierno de la entidad sobre asuntos como:
    - Temas identificados y potencialmente significativos, temas relacionados con información financiera y temas relacionados con la normativa.
    - Hipótesis detrás de los juicios contables significativos implicados en el proceso de información financiera.
    - Áreas en las que puede fortalecerse el proceso de información financiera.

71. Si el auditor tiene preocupaciones sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe estar alerta sobre deficiencias significativas en el control interno, errores en el proceso de información financiera y riesgo de fraude. También es importante que el auditor busque conocer las causas de las debilidades en la relación, ya que la naturaleza de cualquier respuesta de auditoría dependerá de las circunstancias. Por ejemplo, una respuesta de auditoría cuando los responsables del gobierno de la entidad dudan de la integridad de la dirección, diferirá de aquella que se dará cuando la dirección guarda reservas sobre la competencia de los responsables del gobierno de la entidad.

72. En casos extremos, cuando el auditor tiene preocupaciones graves sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe considerar si puede llevarse a cabo una auditoría eficaz y eficiente, y, por consiguiente, continuar o no la relación con el cliente.

4.6 Interacciones entre la dirección y los reguladores

73. El grado en que los reguladores financieros interactúan con la dirección en relación con la información financiera varía entre países y sectores de la industria. Algunos reguladores financieros establecen y hacen cumplir los marcos de información financiera y pueden surgir diferencias con la dirección sobre aspectos de los estados financieros. Esto, a su vez, puede hacer que surjan cuestiones entre la dirección y el auditor, lo cual puede afectar la calidad de la auditoría en años futuros. Además, en algunos sectores, como por ejemplo el bancario, los reguladores prudenciales pueden llevar a cabo actividades de supervisión directa que implican interacción con la dirección. El auditor obtiene un conocimiento de estas interacciones, ya que son fuente de información y percepciones relevantes.

4.7 Interacciones entre la dirección y los usuarios de los estados financieros

74. Aparte de la emisión de los propios estados financieros, la dirección puede interactuar con los usuarios, particularmente con los inversores, de diversas maneras incluyendo la emisión de comunicados de prensa anunciando las transacciones o eventos significativos, y la celebración de reuniones sobre información de analistas y otras reuniones con inversores. Las interacciones entre la dirección y los usuarios proporcionan oportunidades para mejorar la comprensión de los usuarios de los estados financieros. Adicionalmente,

[13] En el contexto internacional, las actividades del Foro Internacional de Reguladores Independientes de la Auditoría (IFIAR) facilitan el intercambio de conocimiento y promueven una mayor coordinación entre los reguladores de la auditoría. Los principios básicos para reguladores independientes de la auditoría del IFIAR incluyen que "los principios pretenden apoyar la cooperación entre reguladores y promover una mayor congruencia en la supervisión de la auditoría." Puede encontrarse más información sobre estas actividades en su sitio web: www.ifiar.org

las interacciones recíprocas, como las reuniones entre la dirección y los inversores pueden proporcionar una motivación adicional para que la dirección alcance una información financiera de alta calidad.

75. De manera más general, los usuarios, tales como inversores institucionales, pueden reforzar la importancia de la calidad de la auditoría al tomar un interés activo en analizar con la dirección cuestiones sobre las cuales el auditor ha tomado una posición pública, tal como modificar la opinión de auditoría o al emitir una declaración a los accionistas explicando las cuestiones relevantes.

4.8 Interacciones entre los responsables del gobierno y los reguladores

76. Al igual que con la dirección, el grado en el cual los reguladores financieros interactúan con los responsables del gobierno de la entidad varía entre países e industrias.

77. Si bien ha habido relativamente poca interacción entre los reguladores de auditoría y los responsables del gobierno hasta la fecha, existe la posibilidad de que esto exista. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de auditoría comunican, o requieren a los auditores comunicar, los hallazgos de las inspecciones de las auditorías individuales a los responsables del gobierno de las entidades pertinentes. Además, los inspectores de la auditoría pudieran buscar las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de las auditorías individuales como parte de sus actividades de inspección.

4.9 Interacciones entre los responsables del gobierno y los usuarios de los estados financieros

78. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los comités de auditoría, si existen, tienen responsabilidades específicas en la supervisión del auditor, en cierta medida, o de aspectos del proceso de auditoría. Las percepciones de los usuarios sobre la calidad de la auditoría probablemente pueden mejorarse con la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad y transparente. Sin embargo, existe una considerable variabilidad en el grado en que los responsables del gobierno de la entidad comunican a los usuarios la manera en que han cumplido sus responsabilidades.

4.10 Interacciones entre los reguladores y los usuarios de los estados financieros

79. La inspección externa de la calidad de la auditoría se lleva a cabo en un creciente número de países como parte de las medidas de supervisión de auditorías independientes. Los reguladores de la auditoría generalmente informan públicamente sobre sus actividades en términos generales lo que puede dar a los usuarios la impresión de la calidad de la auditoría en general. Algunos órganos supervisores informan públicamente sobre sus hallazgos en relación con las firmas de auditoría individuales, lo cual proporcionará a los usuarios información más específica.

Section 5

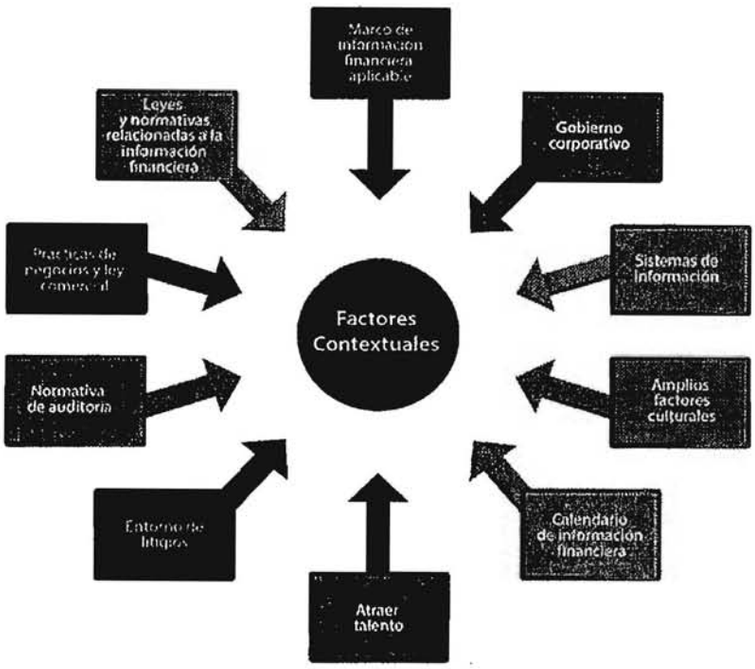
Factores contextuales

80. El entorno en el cual se lleva a cabo la auditoría y la información financiera varía entre países. En algunos países, las prácticas de negocios pueden ser relativamente informales y la legislación mercantil relativamente menos desarrollada. En dichos países, la información financiera externa puede ser limitada, y las expectativas de los usuarios con relación a esta, bajas. Conforme un país desarrolla y, en particular, conforme crecen los negocios en tamaño y la necesidad de obtener financiación de los mercados de capital, el entorno se vuelve más complejo. La información financiera se vuelve más importante y las expectativas de los usuarios sobre su rapidez y fiabilidad crecen constantemente. En respuesta, la legislación, los requerimientos de información financiera y los procesos de gobierno corporativo evolucionan.

81. En conjunto, estos factores del entorno –o factores contextuales– tienen el potencial de afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, a la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

82. Los factores contextuales incluyen:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".



5.1 Prácticas de los negocios y legislación mercantil

83. La formalidad de la manera en que se dirige el negocio será influenciada por las costumbres nacionales y la legislación mercantil. En algunos entornos nacionales, por ejemplo, puede ser habitual que las entidades lleven a cabo operaciones con otras partes de manera informal, basándose en relaciones de confianza. Existen entornos en los que las partes contratantes son principalmente partes relacionadas tales como, entidades propiedad de miembros de la familia de la dirección o entidades controladas.

84. La legislación mercantil puede afectar la forma en la que los negocios llevan a cabo las transacciones. En particular, la legislación sobre contratos determina en qué momento se establecen los derechos y obligaciones porque se han completado las transacciones. Cuando la legislación mercantil está menos desarrollada, puede ser difícil para la dirección hacer valer las reclamaciones de propiedad y evaluar la adecuación de las provisiones para pasivos.

85. En algunas circunstancias, los términos y condiciones de las transacciones pueden ser vagas o no estar registrados y los acuerdos pueden estar sujetos a enmiendas orales. En dichas circunstancias será difícil segregar responsabilidades y se reducirá la eficacia de los sistemas de control interno, creando oportunidades para el fraude o la corrupción. La falta de una documentación adecuada en estas circunstancias presentará desafíos significativos a los responsables del gobierno de la entidad para entender la sustancia económica de las transacciones y determinar si han sido registradas total y adecuadamente.

86. Las actitudes hacia los deberes fiscales también varían. En algunos entornos, la dirección puede buscar minimizar los pasivos por impuestos a través de medidas como la de diferir la emisión de facturas aun cuando se hayan cumplido las condiciones para su emisión. En otros entornos puede existir más de un conjunto de registros contables, –uno que muestre la posición "económica" y otro la posición "fiscal"–, lo cual puede crear cierta confusión. Estas circunstancias son propensas a generar complejidad y requerir una provisión para un pasivo contingente por obligaciones fiscales, lo cual generalmente está sujeto a una considerable incertidumbre en la medición.

5.2 Disposiciones legales y reglamentarias relativas a la información financiera

87. Las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con la información financiera generalmente se desarrollan en respuesta a la responsabilidad que el negocio tiene hacia los interesados. Para las entidades que cotizan, en las que existe una falta de proximidad entre los propietarios y la dirección, la normativa y la información financiera a revelar están diseñadas para proteger el interés de los accionistas que no tienen acceso a información

financiera interna. Por el contrario, el alcance de la normativa y la divulgación de información financiera en otras entidades es probable que se establezca a un nivel inferior, dado que las partes interesadas pueden participar en la dirección del negocio y así tener acceso a la información interna.

88. Además de proporcionar un marco general para la forma en que se conduce el negocio, las disposiciones legales y reglamentarias pueden afectar directamente la naturaleza y alcance del informe sobre la información financiera proporcionado a determinados grupos de interés, sobre todo si son aplicadas rigurosamente. En estas circunstancias, las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser útiles al:
    - Definir las responsabilidades de la dirección con respecto a la información financiera;
    - Proporcionar las acciones punitivas contra la dirección por la preparación de información financiera fraudulenta;
    - Alentar el cumplimiento de los requerimientos de información financiera a través de mecanismos de supervisión y ejecución;
    - Imponer obligaciones sobre la dirección para cooperar plenamente con los auditores, incluyendo el proporcionar a los auditores toda la información y accesos necesarios; y
    - Proveer las acciones punitivas contra la dirección por proporcionar información que induce a error a los auditores.

89. Sin embargo, aún las disposiciones legales y reglamentarias más sólidas no eliminarán completamente las malas actitudes hacia el cumplimiento o las prácticas empresariales no éticas. Por consiguiente, existen limitaciones sobre la medida en que los marcos legales y normativos pueden influenciar el comportamiento de la dirección.

5.3 El marco de información financiera aplicable

90. El marco de información financiera es un factor crítico en la calidad de la información financiera. Un marco de información claro ayuda a la dirección con las decisiones contables y proporciona congruencia en la aplicación. Sin embargo, un marco de información financiera sumamente complejo puede dificultar a la dirección conocer los requerimientos contables y a los responsables del gobierno de la entidad ejercer una supervisión efectiva del proceso de información financiera.

91. Estas dificultades son exacerbadas por cambios frecuentes en los requerimientos de información financiera y de información a revelar los cuales pueden, cuando menos a corto plazo, incrementar el potencial de una mayor incongruencia en cómo son aplicadas las normas por las diferentes entidades.

92. La naturaleza y complejidad del marco de información financiera también puede influenciar las percepciones sobre la calidad de la auditoría. Algunos creen que un marco de información financiera excesivamente basado en principios otorga a la dirección demasiada libertad para contabilizar las transacciones de una manera que se adapte a sus objetivos y dificulta a los auditores el cuestionarla. Por otro lado, otros creen que un énfasis excesivo en las reglas promueve un enfoque de estricto cumplimiento, lo que puede significar que sea difícil para los auditores centrarse en la esencia de las transacciones y cuestionar la presentación fiel de los estados financieros.

93. Recientemente, los desarrollos en los informes financieros se han ido centrando, cada vez más, en la satisfacción de las necesidades de información financiera más "relevante" para los usuarios, aunque dicha información pueda ser más subjetiva y menos "fiable." Esto ha llevado, en particular, a una tendencia hacia un mayor uso de las mediciones de valor razonable y otras estimaciones, que pueden tener considerables incertidumbres en la medición. La información a revelar sobre las hipótesis subyacentes adoptadas y la medición de la incertidumbre (por ejemplo, los análisis de sensibilidad) son una parte integral de la representación fiel de dichos importes de los estados financieros. Pero algunas de esas informaciones a revelar son de naturaleza cualitativa, como por ejemplo, las estrategias de cobertura y la gestión de riesgos. Como resultado, algunos cuestionan la "posibilidad de ser auditada" de esa información financiera, ya que es menos verificable de forma objetiva que partidas de los estados financieros tales como el efectivo. Los desafíos de auditoría incluyen los siguientes:
    - Asegurar que una cantidad de tiempo adecuada de los miembros de categoría superior del equipo del encargo se asigna a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría, en lugar de dedicar una cantidad desproporcionada de tiempo a tratar complejidades contables.

- Obtener la información necesaria y realizar los juicios adecuados cuando las decisiones de reconocimiento, medición y de información a revelar pueden depender, en gran medida, del ejercicio de juicio por parte de la dirección en la aplicación de los requerimientos de información financiera aplicables, en particular cuando implican hipótesis, probabilidades, expectativas de futuro o el uso de modelos complejos.
- Confirmación de la intención de la dirección, en particular si la dirección no se ha enfrentado a las mismas circunstancias en el pasado, cuando el marco de información financiera aplicable prevé tratamientos contables alternativos dependiendo de las acciones previstas por la entidad (por ejemplo, si una inversión se mantiene para su venta o con la intención de mantenerla hasta su vencimiento).
- Verificar el valor razonable de los instrumentos financieros cuando no hay un mercado activo y las mediciones se basan en datos no observables. En dichas circunstancias, el cálculo del valor razonable puede implicar el uso de modelos complejos e hipótesis que suponen una alta aplicación de juicio y, generalmente, requieren experiencia especializada.
- Los marcos de información financiera generalmente no establecen los requerimientos y orientaciones para que la dirección obtenga evidencia adecuada que sustente sus juicios contables y los documente.

94. El grado en el que se requieren estimaciones contables que involucran incertidumbre significativa en la medición, probablemente varía dependiendo de la industria en la que opera la entidad y del entorno económico general:
    - Algunos negocios tienen un ciclo económico relativamente corto, y los bienes o servicios se producen y venden relativamente rápido. En estos negocios, existe una correlación entre beneficio y efectivo bastante cercana. En otros, el ciclo de negocios es mucho más largo y hay una necesidad de realizar más estimaciones.
    - Algunos negocios, tales como bancos, negocian activamente con instrumentos financieros mientras que otros los usan con moderación.
    - Los periodos de condiciones económicas adversas probablemente requieran estimaciones de valores de realización y reservas por deterioro. En estas circunstancias, también es probable que haya riesgos superiores referentes a si los socios comerciales del negocio o la misma entidad son empresas en funcionamiento.

5.4 Sistemas de información

95. Son necesarios sistemas informáticos sólidos que soporten información financiera de alta calidad. Algunas jurisdicciones tienen requerimientos legales específicos y normas relativas a los sistemas contables y a otros sistemas, así como sobre los controles internos sobre estos. En muchas jurisdicciones, sin embargo, no existen tales requerimientos. También puede haber disposiciones legales y reglamentarias específicas relativas a las consideraciones del auditor sobre los sistemas de información pero, incluso de no ser así, la naturaleza y calidad de los sistemas de información de una entidad afectarán a la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida.

96. El negocio emprendido por entidades de pequeña dimensión algunas veces es menos complejo, con un menor número de fuentes de ingresos y actividades. En tales casos, los sistemas contables son, generalmente, simples y utilizan tecnología relativamente menos complicada y, algunas veces, los controles internos formales pueden ser limitados.

97. Mientras que los sistemas de contabilidad básicos de muchas entidades pueden estar bien controlados y son confiables, los requisitos de información financiera exigen de información adicional, sobre todo para las notas a los estados financieros. La información sobre asuntos tales como el valor razonable de los activos y los indicadores clave de resultado no financiero generalmente necesitan obtenerse como una actividad separada o a partir de sistemas que normalmente no son parte del sistema contable. Dicha información puede no estar tan bien controlada como la información de los sistemas, lo que puede afectar a la calidad general de la información financiera.

98. Los sistemas de información generalmente son informatizados. Aunque los sistemas informáticos generalmente procesan información con exactitud, pueden estar sujetos a problemas por debilidades sistémicas, seguridad y continuidad. Medidas eficaces del gobierno corporativo suelen requerir a los auditores internos proporcionar aseguramiento a los responsables del gobierno de la entidad o a la dirección, según sea apropiado, sobre la fiabilidad de los sistemas de información de la entidad.

99. La importancia de los sistemas de información se extiende más allá del informe financiero y, cada vez más, las empresas se están volviendo dependientes de sistemas complejos y de la tecnología que los soporta. Por ejemplo:
    - Muchos fabricantes dependen de procesos automatizados para gestionar el proceso de producción "justo a tiempo".
    - Muchos minoristas dependen de sistemas automatizados de inventario y distribución.
    - Algunos minoristas únicamente hacen negocios en línea.
    - Muchas instituciones financieras y compañías de telecomunicaciones y muchas entidades del sector público confían en sistemas automatizados para la realización y procesamiento de grandes volúmenes de transacciones con velocidad y exactitud, frecuentemente a nivel global.

100. El fallo de los sistemas automatizados en las entidades dependientes de TI, puede resultar en costos significativos para la empresa y, en casos extremos, la quiebra del negocio.

5.5 Gobierno corporativo

101. Pese a los requerimientos detallados del marco de información financiera aplicable, la calidad de la información financiera es apoyada por la dirección motivada a revelar información financiera exacta y fiable y que tenga el conocimiento y las habilidades para hacerlo.

102. La supervisión de la dirección por parte de los responsables del gobierno de la entidad establece las expectativas de comportamiento y proporciona motivación a la dirección para cumplir sus responsabilidades. Unas prácticas de gobierno corporativo sólidas pueden tener un impacto positivo en la fiabilidad de la información financiera que la entidad prepara.

103. Existen comités de auditoría en muchas entidades, especialmente en las grandes, que pueden contribuir a la fortaleza del gobierno corporativo, especialmente cuando los miembros son independientes de la dirección y tienen un nivel adecuado de conocimiento en el ámbito financiero. Diferencias en la fortaleza de las medidas del gobierno corporativo pueden afectar el enfoque de auditoría y las interacciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

104. Un gobierno corporativo eficaz es igual de importante en entidades de pequeña dimensión, aunque los perfiles de propiedad pueden significar que las estructuras formales del gobierno corporativo no son tan relevantes y los comités de auditoría son menos comunes. En muchas entidades de pequeña dimensión hay poca distinción entre la dirección y los responsables del gobierno; un propietario-gerente puede cumplir ambos papeles.

105. La percepción de los usuarios sobre la calidad de la información financiera de la entidad probablemente se incremente si creen que el comité de auditoría está compuesto por miembros independientes de la dirección y que tienen un grado apropiado de conocimientos en el ámbito financiero. También es probable que se incremente la confianza si se pone en conocimiento de los usuarios, quizá en forma de un informe anual, las actividades que ha llevado a cabo el comité de auditoría, los principales asuntos que ha tratado y la razón de sus conclusiones.

106. Como parte de su gobierno corporativo y de sus estructuras de control interno, muchas entidades grandes establecen una función de auditoría interna. Aunque los objetivos y el alcance de una función de auditoría interna varían ampliamente, por lo general, incluyen las actividades de aseguramiento y consulta, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, la gestión de riesgos y el control interno. Los responsables del gobierno de la entidad pueden supervisar la función de auditoría interna y es probable que estén interesados en determinar que existe una interacción adecuada entre el trabajo del auditor externo y la función de auditoría interna.

107. En relación con la auditoría externa, la actitud de los líderes de una entidad, generalmente cada una de las personas a cargo del gobierno de la compañía, es de fundamental importancia. Algunos pueden considerar la auditoría externa solo como una necesidad normativa y cuyo coste debe minimizarse. Otros pueden valorar la auditoría como un proceso riguroso que les da confianza en que la información financiera publicada es fiable, así como una oportunidad de obtener comentarios profundos de un observador independiente con conocimientos relativos a los riesgos a los que se enfrenta la entidad, su control interno y su proceso de información financiera. Los responsables del gobierno de la entidad pueden proporcionar una influencia positiva sobre la calidad de una auditoría al demostrar un interés activo en el trabajo del auditor y tomando medidas cuando consideran que no se ha proporcionado la calidad adecuada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

108. En entidades más grandes, especialmente las compañías que cotizan, los comités de auditoría generalmente existen para supervisar la relación entre la entidad y el auditor. Esto puede incluir la designación del auditor, la evaluación de su independencia (incluyendo la provisión de servicios distintos de la auditoría) y la aprobación de los honorarios de auditoría. Mientras estén motivados para maximizar la calidad de la auditoría en lugar de minimizar el coste, los comités de auditoría proporcionan una forma de ayudar a asegurar que se asignan los recursos suficientes y adecuados a la auditoría.

109. Algunos comités de auditoría también tienen la responsabilidad de considerar la calidad de la auditoría directamente como parte del proceso de renovación del nombramiento de los auditores o al considerar los honorarios de auditoría. Si el comité de auditoría tiene un proceso formal y un criterio para describir los atributos de la calidad de la auditoría, este proceso puede verse favorecido. La consideración del comité de auditoría sobre la calidad de la auditoría se verá influenciada por las interacciones con el auditor (véanse los apartados 53 a 56) y, en particular, por una evaluación del escepticismo profesional aplicado.

110. Generalmente existe una relación entre la calidad de una auditoría y la calidad y cantidad de los recursos empleados en su realización, lo cual, generalmente, se ve reflejado en los honorarios de auditoría. Sin embargo, unos honorarios de auditoría inferiores nunca deben ser una justificación para que la auditoría no cuente con los recursos adecuados y para no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Es importante que los comités de auditoría consideren si se ha planificado suficiente tiempo para la realización de la auditoría. Esto es especialmente importante cuando se negocian los honorarios de auditoría directamente con la dirección. La dirección es generalmente de gran influencia al determinar los honorarios de auditoría y pueden tener una perspectiva distinta sobre la calidad de la auditoría de la del comité de auditoría.

5.6 Factores culturales más amplios

111. Las culturas nacionales pueden afectar directamente las actitudes y acciones de los interesados involucrados en la cadena de suministro de información financiera y afectar indirectamente la naturaleza y extensión de los requerimientos contables y las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

112. Las dimensiones culturales incluyen:
    a) Actitudes hacia la autoridad - el grado de desigualdad en las sociedades (el "poder de la distancia") varía y ello puede afectar la forma en que las personas de categorías inferiores interactúan con personas de categorías superiores y viceversa.
    b) Evitar la incertidumbre - la forma en la que las personas tratan la incertidumbre varía y esto puede afectar su deseo de estructura y su respuesta a situaciones no estructuradas.
    c) Comportamiento colectivo - el grado en el que la sociedad espera que un individuo actúe colectiva o independientemente.
    d) Transparencia - el valor dado por la sociedad a lo que es el equilibrio correcto entre transparencia y confidencialidad.

113. Estas dimensiones culturales probablemente afecten la objetividad y el escepticismo profesional y la forma en que las personas trabajan en grupo, hacen juicios y se comunican con otros.

114. Las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales pueden presentar desafíos prácticos, tanto para las entidades multinacionales como para sus auditores. La dirección del grupo puede decidir realizar acciones específicas para mitigar los efectos de dichos desafíos a través de la implementación y mantenimiento de controles sobre la información financiera en todo el grupo. Dichas acciones pueden incluir, por ejemplo:
    - Políticas y procedimientos congruentes en todos los países en los que opera el grupo.
    - Programas en todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención de fraude.
    - Auditores internos que evalúen la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
    - Seguimiento centralizado de las operaciones de los componentes y sus resultados financieros.
    - Visitas regulares por parte de la dirección del grupo.
    - Traslado de personal.

El conocimiento de las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales, ayuda al auditor del grupo en la planificación y realización de la auditoría del grupo en las distintas jurisdicciones.

5.6.1 *Actitudes hacia la autoridad*

115. En algunas culturas existe una amplia variedad en la distribución del poder entre las personas en una jerarquía, la cual es probable que afecte el comportamiento y las comunicaciones. Por ejemplo, en algunas culturas puede considerarse irrespetuoso que personal con menor experiencia cuestione los puntos de vista del personal de categoría superior. La deferencia indebida hacia la autoridad puede afectar tanto la disposición de los profesionales de la contabilidad menos experimentados de la entidad para plantear inquietudes con sus supervisores como la relación de trabajo dentro del equipo del encargo.

116. La auditoría es un proceso que implica un equipo del encargo trabajando en grupo y comunicando claramente a la estructura tanto inferior como superior del equipo. También requiere una mentalidad escéptica. En culturas con un amplio rango de distribución del poder, puede ser difícil para los auditores menos experimentados el preguntar directamente a quienes tienen autoridad. En dichas situaciones, los auditores pueden ampliar sus exámenes de la documentación en lugar de preguntar directamente a la dirección a través de la indagación.

5.6.2 *Evitar la incertidumbre*

117. Algunas culturas tienen una mayor capacidad para tolerar la incertidumbre que otras. Esto puede afectar las actitudes hacia la asunción de riesgos y hacia su opuesto, el conservadurismo. El conservadurismo puede influenciar las estrategias empresariales de la dirección y la conducta interna, así como los juicios contables inherentes a la información financiera.

118. Evitar la incertidumbre probablemente también impacte la valoración de riesgos del auditor y la cantidad de evidencia que ellos determinan como suficiente y adecuada.

5.6.3 *Comportamientos colectivos*

119. Algunas culturas conceden un alto valor social al comportamiento colectivo, tal como la lealtad al estado, al empleador o familia. En dichas circunstancias, las personas son más propensas a adherirse a las normas y procesos del grupo. En otras sociedades, los puntos de vista y enfoques individuales se valoran y mientras que esto puede alentar el escepticismo profesional, también es probable que resulte en una mayor variación en el comportamiento y en los resultados.

5.6.4 *Transparencia*

120. Un aspecto más extenso de la cultura que puede tener una influencia en la información financiera y en la efectividad de la interacción del auditor con la dirección es el grado en que se espera secreto o confidencialidad en los asuntos del negocio. La falta de apertura o transparencia de la dirección puede hacer más difícil para los auditores obtener el conocimiento necesario de la entidad para poder identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros adecuadamente.

5.7 Regulación de la auditoría

121. La regulación implica la autorización de las firmas y personas para llevar a cabo auditorías, la determinación de normas, la inspección de auditorías por razones de calidad, y las acciones disciplinarias en el caso incumplimiento de las normas y los fallos de auditoría. Estas funciones son llevadas a cabo generalmente en el ámbito nacional por organismos reguladores independientes, organizaciones profesionales, o una combinación de ambos.

122. Las disposiciones legales, normas de auditoría y de ética proporcionan las bases para muchos aspectos de la regulación. Si bien las normas de auditoría y de ética son establecidas a nivel nacional, cada vez más normas nacionales se basan en las normas internacionales emitidas por el IAASB y el IESBA.

123. Los requerimientos de la auditoría y otras normas aplicables son más eficaces si se hacen cumplir correctamente. Esto implica el estatus legal de las normas, inspección de las auditorías, la investigación de los alegatos relativos a fallos de auditoría y, cuando sea adecuado, las acciones disciplinarias tomadas.

124. La inspección de las auditorías se suele realizar a nivel nacional por una firma de auditoría independiente (una revisión entre pares), una organización profesional (la cual a veces tiene una responsabilidad delegada por un regulador) o por los organismos reguladores independientes de la auditoría. Cada vez más, las disposiciones legales y reglamentarias establecen que las inspecciones de las auditorías de las compañías que cotizan y a veces los de otras entidades de interés público sean llevadas a cabo por un organismo independiente regulador de auditoría.

125. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento por parte de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones tomadas por las firmas de auditoría para tratar las debilidades identificadas por los inspectores de la auditoría pueden llevar a mejoras en la calidad de la auditoría. Durante un periodo de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones de la auditoría tienen que ser recopilados y remitidos a los emisores de normas.

126. Los resultados de las inspecciones de la auditoría generalmente son publicados. La publicación de los resultados de las inspecciones de la auditoría lleva a una mayor concienciación entre los interesados sobre los temas de la calidad de la auditoría.

127. Además de actuar como un incentivo para las firmas de auditoría para cumplir con las normas aplicables, medidas disciplinarias eficaces dan a los otros interesados confianza en la calidad de la auditoría. Las medidas disciplinarias eficaces involucran a los responsables de la investigación y a las funciones disciplinarias que tienen un claro mandato y recursos suficientes para llevar a cabo su trabajo.

5.8 Entorno de litigios

128. Adicionalmente a los costes directos incurridos al realizar una auditoría, existe la posibilidad de que la firma de auditoría sea requerida para compensar a un demandante por las consecuencias de un fallo de auditoría. El riesgo de litigios y su impacto en la calidad de la auditoría varía entre los diferentes países.

129. Algunos creen que el riesgo de litigio mejorará la calidad de la auditoría ya que hace que el auditor minimice la probabilidad de fallos en la auditoría. Otros creen que el riesgo de litigio tendrá un impacto adverso en la calidad de la auditoría, ya que resultará en una mentalidad de "lista de verificación" en lugar de en una disposición a pensar en maneras de hacer frente a los riesgos de auditoría de una manera innovadora y actuará como un impedimento para que personas con talento se unan o permanezcan en la profesión de auditoría.

5.9 Atracción de talentos

130. La auditoría es una actividad intelectual exigente que requiere la aplicación de buen juicio, una mente inquisitiva y un grado considerable de conocimiento empresarial, sobre información financiera y sobre auditoría. Mientras la profesión se esfuerza para dotar a los auditores con la competencia necesaria, la eficacia inevitablemente se verá influenciada por la envergadura de las contrataciones.

131. En muchos países los graduados de las universidades son una fuente importante para la contratación y muchos de ellos se han especializado en contabilidad y negocios. Esta formación puede proporcionarle tanto el conocimiento pertinente como las actitudes éticas apropiadas.

132. Contratar a la categoría correcta de personal para la profesión de auditoría, es esencial para la calidad de la auditoría. El atractivo de la profesión contable y de auditoría debe ser comunicado a los potenciales nuevos empleados lo antes posible. Sin embargo, el atractivo de la profesión de auditoría varía entre países y se verá influido por factores como la reputación y el estatus de la profesión, así como por factores más directos como los niveles comparativos de remuneración y percepciones sobre su probable esfuerzo de trabajo. Si hay una escasez de potenciales nuevos empleados adecuadamente capacitados puede ser difícil incorporar candidatos con la calidad adecuada.

5.10 Calendario de la información financiera

133. El plazo en el que la auditoría deba ser completada puede influir en los procesos de información financiera y en la forma en que la dirección y los responsables del gobierno aprueban los estados financieros. La aparición de regímenes de información acelerados en muchas jurisdicciones también limita el grado en que el auditor puede realizar el trabajo detallado después de la fecha de cierre. Como resultado, se ha vuelto cada vez más

necesario que el auditor deposite su confianza en los sistemas de control interno y realice los procedimientos de auditoría antes de la fecha de cierre.

134. El momento para la preparación de la información financiera también se ve influenciado por la necesidad de las compañías que cotizan de publicar los resultados estimados o preliminares en una etapa temprana. En algunas jurisdicciones, se requiere que los auditores den su conformidad a dichas publicaciones o lleven a cabo un trabajo específico sobre ellas. Esto tiene la ventaja de que el auditor estará conforme con los resultados financieros antes de que se publique la información, pero añade más presión de tiempo.

135. Las fechas límite para la información pueden ser menos onerosas para las auditorías de las entidades de pequeña dimensión que para las que cotizan, lo que permite que el auditor se beneficie de la evidencia obtenida de los hechos y transacciones posteriores a la fecha del balance. Además, es menos común que las entidades de pequeña dimensión publiquen los beneficios estimados antes de completar la auditoría. Sin embargo, no es inusual que las entidades de pequeña dimensión proporcionen los estados financieros auditados anuales, mensuales o trimestrales a bancos y otros proveedores de capital.

Anexo 1
La complejidad de definir la calidad de la auditoría

1. El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y no existe una definición o análisis de ella que haya alcanzado un reconocimiento universal.

2. El propósito de una auditoría es el mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige el informe en los estados financieros. Esto lo logra el auditor al obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. A menudo, esa opinión es sobre si los estados financieros "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o expresan "la imagen fiel" de la situación financiera de la entidad al final del periodo, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a dicho periodo, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

3. Mientras que las disposiciones legales nacionales y las normas contables proporcionan los criterios para una "presentación fiel", muchos aspectos del proceso de información financiera y, por consiguiente, la auditoría de los estados financieros implica juicio.

4. Las normas de auditoría proporcionan una base importante para sustentar a la calidad de la auditoría. En particular, las NIA emitidas por el IAASB describen los objetivos del auditor[14] y establecen requerimientos mínimos. Sin embargo, la mayoría de los requerimientos de las NIA o proporcionan un marco de referencia para los juicios hechos por el auditor o necesitan el ejercicio de juicio para ser aplicados adecuadamente.

5. La auditoría es, por consiguiente, una disciplina que depende de individuos competentes que utilizan su experiencia y se comportan con integridad, objetividad y escepticismo profesional, lo que les permite hacer juicios apropiados soportados por los hechos y circunstancias del encargo. Las cualidades de perseverancia y solidez también son importantes para asegurar que se realicen los cambios necesarios a los estados financieros o, cuando no se hagan dichos cambios, asegurarse de que el informe del auditor incluye las adecuadas salvedades.

[14] Ver apartado 11 de la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*:

En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

a) La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
b) La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

6. Además de la naturaleza crítica de los aspectos subyacentes de los estados financieros, hay numerosos factores que pueden hacer difícil el describir y evaluar la calidad de una auditoría incluyendo que:
   - La existencia o falta de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona solo una información parcial de la calidad de la auditoría.
   - Las auditorías varían y qué se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada es, en cierto grado, un tema de juicio.
   - Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.
   - La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada.

La existencia o falta de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona solo una información parcial de la calidad de la auditoría

7. Dado el objetivo de una auditoría, la existencia de incorrecciones materiales en los estados financieros que no fueron detectadas por la auditoría puede ser un indicador de un fallo en la auditoría. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones materiales en los estados financieros no puede, por sí misma, ser la única medida de la calidad de la auditoría debido a que pueden no existir incorrecciones materiales que detectar.

8. Incluso la existencia de una incorrección material no detectada en los estados financieros auditados no necesariamente indica una auditoría de mala calidad, ya que las auditorías están diseñadas para obtener una seguridad razonable, no absoluta, de que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales. La diferencia entre seguridad razonable y absoluta es especialmente relevante cuando las incorrecciones son el resultado de fraudes que han sido ocultados a través de la falsificación, colusión e interpretación distorsionada intencional.

9. El modelo de auditoría refleja las limitaciones inherentes de una auditoría y se ha diseñado para obtener una seguridad razonable, en lugar de absoluta, lo cual significa que hay una posibilidad de incorrecciones materiales no detectadas. Si posteriormente se identifican incorrecciones materiales que no fueron detectadas por la auditoría, puede ser difícil determinar si no fueron detectadas como resultado del modelo global de auditoría o por deficiencias en la calidad de la auditoría individual de que se trate.

10. Los conceptos de "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" y "seguridad razonable" están íntimamente relacionados. Ninguno se puede definir con precisión, pero ambos tienen que ser considerados en el contexto de las normas aplicables y la práctica establecida.

Las auditorías varían y lo que se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la opinión de auditoría es, en cierto grado, cuestión de juicio

11. No hay dos entidades idénticas y en consecuencia el trabajo de auditoría y los juicios requeridos necesariamente varían. Lo que se considera "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" es, en consecuencia y en cierto grado, un tema de juicio profesional y refleja el tamaño, naturaleza y complejidad de la entidad, la industria y el marco normativo asociado en el cual opera, así como la valoración hecha por el auditor de los riesgos de que los estados financieros preparados por la dirección contengan una incorrección material.

12. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría generalmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esto puede dar lugar a la percepción por parte de terceros que, sin perjuicio de la aplicación de las normas de auditoría y los requerimientos de ética, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo a corto plazo para limitar el trabajo realizado, aunque a largo plazo se reconozca que se necesita una calidad de la auditoría constante para proteger la reputación de la firma de auditoría y evitar acciones legales o jurídicas perjudiciales. También, en el sector público, aunque los organismos de auditoría del sector público no son entidades lucrativas, las limitaciones en el presupuesto pueden representar desafíos adicionales para garantizar que el volumen de trabajo realizado es el adecuado.

Perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados

13. Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados. Esto, en sí mismo, no es sorprendente ya que el nivel de participación directa y el acceso a información relevante para una auditoría varía mucho y el valor que se otorga a una auditoría varía entre los diferentes grupos de interés.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

14. Los interesados en entidades que cotizan no tienen acceso a las comunicaciones de auditoría excepto a las que se hacen públicas. Por el contrario, los interesados en otras entidades generalmente tienen acceso directo a los auditores y reciben tanto comunicaciones formales como informales, lo cual influye directamente sobre sus puntos de vista de la calidad de la auditoría.

15. Algunos usuarios de los estados financieros pueden ver la calidad de la auditoría como la maximización de la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y el desafío proporcionado a la dirección. Considerar la calidad de la auditoría únicamente desde esta perspectiva, puede sugerir que la calidad de una auditoría sería mayor cuando se asignan mayores recursos (tanto en términos cualitativos como cuantitativos) a una auditoría.

16. La dirección puede tener interés en asegurarse que el coste de la auditoría se limita, la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones de la entidad, se reduce al mínimo. Al considerar la calidad de la auditoría desde esta perspectiva, la dirección puede sugerir que los recursos asignados a una auditoría deben ser minimizados.

17. El equilibrio de estos diferentes puntos de vista sugiere que una auditoría con calidad implica una auditoría eficaz que se realiza de manera eficiente, en el momento oportuno y por un precio razonable. Sin embargo, existe subjetividad en las palabras "eficaz", "eficiente", "oportuno", y "razonable". Los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo comités de auditoría, están a menudo bien posicionados para considerar estos asuntos. Por esta razón, en muchos países los comités de auditoría tienen responsabilidades relativas a considerar la calidad de la auditoría y aprobar, o recomendar la aprobación, del nombramiento del auditor, y de los honorarios de auditoría.

La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada

18. Muchos de los servicios son relativamente transparentes para aquellos para los que se llevan a cabo y los usuarios pueden evaluar su calidad directamente. Sin embargo, muchos interesados, incluyendo los accionistas de las compañías que cotizan o los proveedores de financiación para cualquier negocio, generalmente, no tienen opiniones detalladas sobre el trabajo realizado en la auditoría y las cuestiones que fueron identificadas y tratadas. Por lo tanto, los usuarios de los informes financieros, externos a la entidad auditada, a menudo no pueden evaluar directamente la calidad de la auditoría.

19. La información sobre el trabajo del auditor y sus hallazgos puede proporcionarse en el informe del auditor. Sin embargo, muchos informes del auditor están estandarizados, y a menos que se den las circunstancias relativamente inusuales en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.

20. Los usuarios han preguntado al IAASB sobre si debe proporcionarse más información en los informes del auditor y el IAASB ha respondido proponiendo cambios en la estructura, redacción y el contenido del informe del auditor, incluyendo, para las auditorías de las compañías que cotizan, la inclusión de cuestiones clave de la auditoría. El IAASB espera que los cambios al informe del auditor, y en particular la inclusión de las cuestiones clave de la auditoría, proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros para mejorar su entendimiento sobre aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor significatividad en la auditoría.

21. El IAASB espera que su iniciativa sobre los informes del auditor proporcionará a los usuarios una idea de la calidad de la auditoría, especialmente si hay una oportunidad para que haya mayor discusión sobre el tema con los comités de auditoría o el auditor. Sin embargo, el IAASB reconoce que dicha información adicional será inevitablemente, solo una parte relativamente pequeña del total de la información conocida por el auditor y que puede ser relevante para una mejor apreciación de la calidad de la auditoría.

Anexo 2
Atributos de calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos

1. Este Anexo contiene una descripción más detallada de los atributos de la calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Factores relativos a los inputs

1.1 Valores, ética y actitudes – En el encargo

2. Los atributos clave son:
   - El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y la importancia de cumplir los requerimientos de ética.
   - El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
   - El equipo del encargo es independiente.
   - El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
   - El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

1.1.1 *El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y la importancia de cumplir con los requerimientos de ética*

3. El equipo del encargo está comprometido en realizar una auditoría en el interés de los interesados en la entidad y en el interés público más amplio. La naturaleza y grado del interés público puede variar de acuerdo con la naturaleza de la entidad. Sin embargo, en todas las auditorías, el equipo del encargo necesita proporcionar el grado adecuado de desafío a la dirección, expresar de manera sólida sus puntos de vista y seguir los asuntos hasta alcanzar las conclusiones adecuadas.

1.1.2 *El equipo del encargo muestra objetividad e integridad*

4. El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.[15]

5. La necesidad de los auditores, en particular, de ser objetivos surge del hecho de que muchas de las cuestiones importantes que intervienen en la preparación de los estados financieros implican juicio. Pocas partidas incluidas en los estados financieros pueden ser medidas con certeza y muchas implican estimaciones y, por consiguiente, juicio. Los auditores necesitan ser objetivos al evaluar los juicios de la dirección para reducir el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, por sesgos de la dirección, ya sea deliberada o involuntariamente.

6. La integridad es un requisito previo para todos los que actúan en el interés público. Es esencial que el equipo del encargo actúe, y se vea que actúa, con integridad, lo cual requiere no solo honestidad sino una amplia gama de cualidades tales como sinceridad, franqueza y valor.

1.1.3 *El equipo del encargo es independiente*

7. Se requiere de independencia para salvaguardar a los miembros individuales del equipo del trabajo o a la firma de auditoría de las influencias que puedan comprometer los juicios profesionales, ayudarles a actuar con integridad y a ejercer objetividad y escepticismo profesional. También es necesaria para evitar los hechos y circunstancias tan significativos, que un tercero razonable e informado pueda concluir que se ha visto comprometida la integridad, objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de uno de los miembros del equipo del encargo.

8. Las amenazas a la independencia del auditor pueden incluir:
   - Intereses financieros que existen entre el auditor y la entidad auditada. Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio.
   - Relaciones de negocios entre el auditor y la entidad auditada. Una estrecha relación comercial entre la firma de auditoría, o un miembro del equipo del encargo o de un familiar directo y la entidad, puede crear interés propio o amenazas.
   - Prestación de servicios distintos a la auditoría a clientes de auditoría. Tradicionalmente, las firmas de auditoría han prestado a sus clientes de auditoría una gama de servicios distintos a la auditoría de acuerdo con sus habilidades y experiencia. Proporcionar servicios distintos a la auditoría puede, sin embargo, crear amenazas a la independencia. En la mayoría de los casos las amenazas son de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.

[15] Código de Ética para profesionales de la contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), apartado 120.1.

- El personal y los socios pueden creer que su remuneración y, ciertamente, su carrera en la firma de auditoría depende de retener un cliente de auditoría, lo cual crea una amenaza de familiaridad o de interés propio.
- Situaciones en las que un antiguo miembro del equipo del encargo, o un socio de la firma, se ha incorporado a la entidad auditada en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la elaboración de los registros contables y estados financieros. Las amenazas creadas son generalmente de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.

9. También se pueden originar amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar el mismo personal de categoría superior a un trabajo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado. Sin embargo, un conocimiento previo de la entidad y de su negocio es probable que sea propicio para la calidad de auditoría, ya que mejorará la valoración del auditor de los riesgos y sus respuestas a estos. También puede generar mayor eficiencia y recomendaciones más profundas para la mejora en áreas particulares de las operaciones de negocio de la entidad.

10. Los beneficios potenciales para la calidad de la auditoría necesitan equilibrarse con las amenazas a la independencia del auditor que pueden surgir del conocimiento detallado por el personal de categoría superior sobre la entidad y el negocio, resultado de la participación en la auditoría a lo largo cierto número de años. Para hacer frente a esta amenaza, el Código de Ética del IESBA requiere que los socios clave de auditoría de las entidades de interés público cambien (o "roten") después de siete años. Los requerimientos de ética o legales en algunos países exigen un periodo de rotación inferior. Algunos creen que, además de la rotación de los socios de los compromisos de auditoría, la percepción de la independencia de los auditores mejoraría si la propia firma de auditoría cambiase periódicamente. Otros creen que conservar a la misma firma probablemente ayuda a los auditores a conocer el negocio y sistemas de la entidad y resulta en respuestas eficaces a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como a la eficiencia de la auditoría.

11. La consideración de amenazas y salvaguardas al determinar la independencia para las auditorías del sector público, es igual de importante que en las del sector privado. Sin embargo, algunas amenazas potenciales pueden diferir. Por ejemplo, es menos probable que los auditores del sector público tengan un interés financiero directo en las entidades que auditan.

12. El auditor es a menudo visto como un valioso asesor de negocios y fiscal para la entidad y por lo general hay comunicaciones directas frecuentes con la alta dirección, dando lugar a que el auditor esté bien informado sobre el desarrollo del negocio. Esto da al auditor un buen conocimiento del proceso de información financiera del cliente y de su sector, pero también puede verse como una amenaza para la independencia.

1.1.4 *El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales*

13. La competencia y diligencia profesionales implican a todos los miembros del equipo del encargo:

- Desarrollo y mantenimiento de conocimiento profesional y habilidades al nivel apropiado;
- Actuar cuidadosamente, a fondo y oportunamente; y
- Actuar con diligencia de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

1.1.5 *El equipo del encargo muestra escepticismo profesional*

14. El escepticismo profesional es una actitud que incluye la aplicación de una mente inquisitiva en el contexto de una comprensión apropiada de la entidad, sus negocios y del entorno en el que opera. Esta comprensión, junto con un mayor conocimiento general del negocio y la experiencia, permiten al auditor valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de la entidad, evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, y llegar a conclusiones adecuadas.

15. El escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor relativo a la planificación, desarrollo y evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para cuestionar las afirmaciones de la dirección (incluyendo cuando la dirección ha usado a un experto), no van a tener un efecto disuasivo de fraude o

no serán capaces de concluir, con seguridad, si los estados financieros de una entidad se presentan de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

16. El escepticismo profesional involucra a todos los miembros del equipo del encargo:
    - Tener una mente inquisitiva y la voluntad para cuestionar las afirmaciones de la dirección;
    - Evaluar de forma crítica la información y explicaciones obtenidas en el curso de su trabajo;
    - Intentar entender las motivaciones de la dirección en posibles incorrecciones de los estados financieros;
    - Mantener una mente abierta;
    - Cuestionar los juicios de otros miembros del equipo del encargo;
    - Tener la confianza de cuestionar a la dirección y la persistencia de seguir los asuntos hasta alcanzar una conclusión; y
    - Estar alerta sobre la evidencia que sea incongruente con otra evidencia obtenida o cuestionar la fiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones.

1.2 Valores, ética y actitudes – En la firma

17. Los atributos clave son:
    - Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, las cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
    - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
    - Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la calidad de la auditoría.
    - La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
    - La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
    - Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

1.2.1 *Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección", los cuales tienen por objetivo salvaguardar la independencia de la firma*

18. Es importante que una firma de auditoría tenga medidas sólidas de gobierno interno para salvaguardar la naturaleza de interés público de la función de auditoría y para evitar que los intereses comerciales de la firma afecten negativamente la calidad de auditoría, por ejemplo, mediante la promoción inadecuada de otras áreas de actividad (tales como, impuestos, finanzas corporativas y consultoría) en detrimento de la calidad de la auditoría.

19. El liderazgo de la firma tiene un papel vital en la promoción de una cultura que enfatice el papel de interés público de la auditoría y la importancia de la calidad de la auditoría en este sentido, lo cual incluye evitar situaciones que puedan comprometer la objetividad de la firma o su independencia. Comunicar regularmente los comportamientos esperados crea un entorno adecuado dentro de la firma de auditoría que incluye alentar el adherirse a los principios que subyacen en los requerimientos de ética que son aplicables a los auditores.

20. Los profesionales individuales tienen un control directo sobre la cultura de la firma y en las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) un pequeño número de socios puede tener una influencia muy directa sobre los factores relativos a los inputs tales como medidas de gobierno, consulta y actividades de seguimiento. Dependiendo del tono, esto puede ser una fortaleza o una debilidad del entorno de la pequeña firma.

1.2.2 *Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluaciones y recompensa que apoyan la calidad de la auditoría*

21. Los sistemas de evaluaciones y recompensas pueden alimentar y desarrollar las características personales adecuadas, incluyendo integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Esto implica la incorporación de estas características en los criterios de selección, los procesos de promoción y remuneración, así como en los programas de capacitación, utilizando los marcos de competencia adecuados.

22. Los marcos de competencia pueden ser desarrollados mejor con referencia a las áreas de competencia de las NIF (Normas Internacionales de Formación en Contaduría), las cuales promueven la armonización de los marcos entre las firmas.

23. Regularmente, la firma evalúa a sus socios y personal sobre la base de las competencias desarrolladas para apoyar la calidad de la auditoría. Al hacerlo, las firmas de auditoría se

aseguran de que los socios y el personal no serán penalizados por adoptar una posición fuerte sobre asuntos de auditoría, aún a riesgo de hacer peligrar una relación con un cliente. Las conclusiones alcanzadas se utilizan para apoyar las decisiones sobre promociones y remuneraciones, así como otras acciones que pueden ser tomadas por las firmas cuando el desempeño de los socios o el personal no ha alcanzado los estándares esperados.

1.2.3 *Las consideraciones financieras no conducen a acciones y decisiones que perjudiquen la calidad de la auditoría*

24. Las consideraciones financieras, tanto en la firma (tales como el objetivo financiero que una empresa establece para el margen de beneficio que debe alcanzarse en el trabajo de auditoría y la voluntad de invertir en capacitación y sistemas de apoyo a la auditoría) como en el encargo (tal como la relación entre los honorarios de auditoría y el coste subyacente del trabajo realizado), no deben impedir la realización de una auditoría sólida que satisfaga el interés público.

25. Tampoco debería existir, a expensas de la calidad de la auditoría:
    - Un énfasis en ganar nombramientos para encargos de auditoría y para la retención de clientes de auditoría, en particular por honorarios ilusoriamente bajos;
    - Un énfasis en el *marketing* de servicios distintos a la auditoría a las entidades que la firma audita; o
    - Una reducción de los costes (incluyendo la reducción en el número de socios y personal) en la práctica de auditoría (por ejemplo, durante tiempos de desaceleración económica).

1.2.4 *La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad*

26. La auditoría requiere del conocimiento de un número considerable de áreas técnicas incluyendo información financiera, auditoría y normas de ética, y de disposiciones legales y reglamentarias mercantiles y de impuestos. Es importante que las firmas de auditoría tengan medidas de soporte técnico para ayudar a los socios y al personal a mantenerse actualizados con los desarrollos en estas áreas y proporcionar asistencia en áreas complejas.

27. La calidad de la auditoría también se puede mejorar si se desarrolla una infraestructura de información que permita a la firma sustentar los juicios de auditoría (por ejemplo, mediante la compilación de bases de datos de negocios y sectores), para seguir y abordar debidamente las cuestiones de independencia, y para planificar y gestionar eficazmente la rotación de los socios en los encargos de auditoría.

28. El tamaño de las firmas de auditoría y el soporte técnico disponible puede variar considerablemente. Para las firmas de pequeña dimensión con un menor número de personal y una base de clientes con una complejidad en operaciones relativamente baja es posible desarrollar políticas y procedimientos de control de calidad relativamente sencillos. Sin embargo, las firmas de pequeña dimensión pueden afrontar dificultades en relación con el asesoramiento y pueden usar consultores externos para obtener especialización técnica o confiar en los servicios de soporte técnico proporcionado por las organizaciones contables profesionales.

1.2.5 *La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles*

29. Una cultura de consulta es importante para todas las firmas de auditoría, incluyendo los profesionales individuales. La auditoría generalmente requiere de la toma de decisiones y juicios difíciles. El personal discutirá estos temas con el equipo del encargo y con el socio del encargo de auditoría. Los socios del encargo de auditoría discuten las decisiones y juicios difíciles con otros socios o con especialistas técnicos consideran cuidadosamente el asesoramiento dado. Para que este proceso funcione eficazmente, es importante que exista una cultura de consulta en la que los involucrados tengan el suficiente tiempo disponible para tratar adecuadamente los asuntos conforme se presenten.

30. Para los casos en que los recursos internos sean limitados, pueden estar disponibles recursos técnicos externos en sus organizaciones profesionales, sus relaciones con otras firmas, u organizaciones con los recursos adecuados.

1.2.6 *Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes*

31. Antes de aceptar un encargo de auditoría, y posteriormente cada año, es importante que las firmas de auditoría consideren si son competentes y si tienen la capacidad y los recursos para realizar el encargo. Esto incluye si la firma puede cumplir con los requerimientos de ética aplicables.

32. Aunque los auditores necesitan aplicar el escepticismo profesional, la auditoría implica cierto grado de confianza en la dirección. Por definición, no se puede confiar en una dirección carente de integridad. Por consiguiente, unos buenos sistemas de aceptación y continuidad del cliente evalúan si hay información que sugiera que exista una falta de integridad de la dirección del cliente en un grado tal que impida realizar una auditoría con calidad. Tener un sistema riguroso de aceptación y continuidad del cliente es, por consiguiente, importante para ayudar a una firma de auditoría a evitar encargos en los que hay una gran posibilidad de fraude o de actos ilegales y, por lo tanto, a mantener la reputación de realizar auditorías con calidad.

1.3 Valores, ética y actitudes – En el país

33. Los atributos clave son:
- Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes como los requerimientos específicos aplicables.
- Los reguladores, emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales, están activos para garantizar que los principios de ética son conocidos y que los requerimientos se aplican de forma congruente.
- La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.3.1 *Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro los principios de ética subyacentes y los requerimientos específicos aplicables*

34. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias o exigidos por las organizaciones profesionales. La IFAC requiere que sus organismos miembro lleven a cabo acciones para adoptar e implementar el Código de Ética del IESBA en sus jurisdicciones y para ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, el Código de Ética del IESBA se complementa con requerimientos nacionales adicionales y las firmas de auditoría y los organismos de auditoría del sector público pueden escoger imponer mayores requerimientos a sus socios y personal.

35. Los requerimientos de ética no pueden abordar todas las situaciones posibles. Por consiguiente, los auditores obtienen un conocimiento de los requerimientos y de sus principios fundamentales subyacentes para poder entender cómo aplicarlos en la práctica. El conocimiento sobre cómo aplicar los principios, puede obtenerse a través de comunicaciones internas dentro de la firma de auditoría, a través de formación o capacitación en el trabajo, y observando en acción al personal más experimentado.

36. El Código de Ética del IESBA establece y requiere que los auditores cumplan con los siguientes principios fundamentales de ética profesional:[16]
- Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.[17]
- Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
- Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista

[16] Código de Ética del IESBA, apartado 100.5.

[17] Código de Ética del IESBA, apartado 110.1.

un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

37. Adicionalmente, el Código de Ética del IESBA contiene requerimientos adicionales para la independencia del auditor y describe el enfoque que deben adoptar los auditores, incluyendo:
- Identificar las amenazas en relación con la independencia;
- Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado; y
- Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

38. El Código de Ética del IESBA establece que cuando los auditores determinan que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.[18] En algunas situaciones, el Código de Ética del IESBA reconoce que la amenaza creada sería tan importante que ninguna salvaguarda podría reducir la amenaza a un nivel aceptable y, por consiguiente, se prohíbe al auditor llevar a cabo la auditoría.

1.3.2 *Reguladores, organismos nacionales emisores de normas y organizaciones profesionales trabajan activamente para garantizar que los principios de ética sean comprendidos y los requerimientos se apliquen de forma congruente*

39. La aplicación congruente de los requerimientos de ética y de los principios subyacentes se facilita a través de orientaciones, capacitación y actividades de apoyo proporcionadas por los reguladores, los emisores de normas nacionales, las organizaciones profesionales y otros. Esto puede incluir la emisión de material guía, tal como, respuestas a preguntas frecuentes, así como organizar presentaciones y talleres de trabajo.

1.3.3 *La información relevante para las decisiones de aceptación del cliente se comparte entre las firmas de auditoría*

40. Las firmas de auditoría individuales tomarán decisiones sobre si aceptar un cliente de auditoría nuevo o continuar con uno existente. Las firmas pueden optar por no continuar con un cliente de auditoría si tienen preocupaciones acerca de las prácticas de información financiera o sobre la integridad de la dirección. En dichas circunstancias, es importante que otras firmas de auditoría que estén invitadas a hacer ofertas de auditoría tengan conocimiento de esta información.

1.4 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En el encargo

41. Los atributos clave son:
- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
- Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad.
- Los socios y el personal realizan juicios razonables.
- El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
- El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad de personal.
- Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficaz.
- El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.4.1 *Los socios y el personal tienen las competencias necesarias*

42. Aunque no se espera que todos los miembros del equipo tengan el mismo nivel de conocimiento y experiencia, es responsabilidad del socio del encargo de auditoría asegurar que el equipo en su conjunto tiene las competencias apropiadas y que se contrata a especialistas externos o expertos, según requieran las necesidades derivadas de las

[18] Código de Ética del IESBA, apartado 290.7 Los organismos de auditoría del sector público, sin embargo, generalmente no pueden renunciar a los encargos de auditoría.

circunstancias del encargo. Por ejemplo, se puede necesitar experiencia en relación con asuntos como:

- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios y los activos que pueden sufrir deterioro.
- Cálculos actuariales de pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios de los empleados.
- La estimación de las reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos ambientales y costes de limpieza del sitio.
- La interpretación de contratos, disposiciones legales o reglamentarias.
- El análisis de asuntos de cumplimiento tributario complejos o inusuales.
- Los sistemas de información de la entidad, especialmente si se considera que la entidad es dependiente de la tecnología de información.

43. La especialización puede ser obtenida ya sea desde dentro de la firma de auditoría o de fuentes externas. Si se involucran expertos o especialistas, es importante, al igual que con los otros miembros del equipo del encargo, que su trabajo esté dirigido, supervisado y revisado adecuadamente.

44. El adecuado desarrollo del conocimiento profesional y habilidades comienza con el desarrollo profesional inicial de los aspirantes a profesionales de la contabilidad.[19] Después, se alcanza una especialización más a fondo por parte del profesional de la contabilidad para realizar su papel como auditor a través del desarrollo profesional continuo y de la experiencia adicional en el trabajo de auditoría. El desarrollo profesional continuo de la competencia profesional y el aprendizaje permanente es crítico si el auditor quiere continuar cumpliendo con las expectativas de sus clientes y del público.[20]

1.4.2 *Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad*

45. Un buen conocimiento de la entidad, el negocio y sector en el que opera es clave para que el auditor pueda valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros con el objeto de enfocar adecuadamente los procedimientos de auditoría y evaluar sus resultados. También es necesario para el ejercicio del escepticismo profesional y de la habilidad de realizar juicios de auditoría adecuados.

46. El conocimiento del sector, incluyendo la normativa aplicable y aspectos contables puede ser especialmente importante para clientes, por ejemplo, del sector de los servicios financieros. Sin embargo, es importante que las áreas de conocimiento no sean tan limitadas que impidan al auditor ver asuntos más amplios. Los auditores pueden adquirir un conocimiento general empresarial mediante la realización de otros trabajos distintos a los de auditoría y de la exposición a diferentes clientes en diferentes sectores. Esto les permite distanciarse de los aspectos específicos de los negocios de una entidad en particular y reflexionar sobre su conocimiento más amplio sobre temas empresariales, riesgos y sistemas de control.

47. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión generalmente son conducidas en el lugar por personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad durante varios años. Mientras que dicho personal, por lo general, tiene un buen conocimiento del negocio de la entidad, puede haber amenazas a su objetividad y escepticismo profesional.

1.4.3 *Los socios y el personal realizan juicios razonables*

48. Los auditores utilizan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional, para emitir juicios profesionales razonables que son sustentados por los hechos y las circunstancias del encargo.

49. Hacer juicios razonables puede involucrar a socios y personal en:
    - Identificar el asunto;

---

[19] Las áreas de competencia y los resultados del conocimiento para los aspirantes a profesionales de la contabilidad se disponen en la NIF 2, *Desarrollo profesional inicial – Competencia técnica*; NIF 3, *Desarrollo profesional inicial – Habilidades profesionales* y NIF 4, *Desarrollo profesional inicial – Valores profesionales, ética y actitud*, mientras que las áreas de competencia y los resultados del conocimiento del socio del encargo se establecen en la NIF 8, *Desarrollo profesional para los socios del encargo de auditoría de estados financieros.*

[20] El IAESB está trabajando en revisar la NIF 8. Es probable reconocer las necesidades del auditor para una mejora continua de la competencia identificando primero los resultados del conocimiento y, después, requiriendo el desarrollo profesional continuo en las áreas de competencia requeridas por los socios de los encargos, que son los responsables de las auditorías de estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Aplicar el conocimiento del negocio, en contabilidad e información financiera y en tecnología de la información;
- Investigar el tema y considerar diferentes perspectivas;
- Evaluar alternativas a la luz de los hechos y circunstancias relevantes;
- Considerar si se siguió el proceso adecuado para alcanzar una conclusión y si existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que la fundamente;
- Consultar, según sea adecuado; y
- Documentar las conclusiones y las razones para ella.

1.4.4 *El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración de riesgos, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado*

50. Como los socios de los trabajos son los responsables de las auditorías que realizan, es importante que estén directamente involucrados en la planificación de la auditoría, la evaluación de la evidencia obtenida y en alcanzar conclusiones definitivas.

51. Aunque gran parte del trabajo de auditoría detallado pueden ser delegado al personal con menos experiencia, la accesibilidad de los socios de los encargos de auditoría les permite proporcionar información oportuna sobre los avances de la auditoría.

52. Algunos creen que la divulgación del nombre del socio del encargo en el informe de auditoría debe ser requerida en todas las entidades, ya que proporcionaría al socio del encargo un mayor sentido de responsabilidad personal, ya que esta persona es la responsable última de la realización de la auditoría. En muchas jurisdicciones esto ya es requerido, generalmente mediante el requerimiento de la firma personal. Otros creen que dicho requerimiento no tendría impacto en el sentido de responsabilidad del socio del encargo. Las posibles dificultades de dicho requerimiento incluyen una reducción percibida en la responsabilidad de la firma y la posibilidad de un aumento de la responsabilidad legal del socio del encargo en ciertas jurisdicciones.

1.4.5 *El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el sitio" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal*

53. La estructura de muchas firmas de auditoría, especialmente firmas grandes, es jerárquica, a menudo descrita como una "estructura piramidal", y la composición de muchos equipos del encargo en encargos individuales refleja esta estructura. Como resultado, gran parte del trabajo detallado de auditoría "en el sitio" es probable que sea realizado por los miembros del personal que son relativamente inexpertos; de hecho, muchos todavía pueden estar completando una calificación en contabilidad y auditoría. Sin embargo, generalmente el personal necesita de experiencia para poder hacer juicios profesionales razonables.

54. Por otra parte, tener los mismos miembros del personal en una auditoría, un año tras otro, probablemente les ayude a conocer el negocio y los sistemas de la entidad y esto es a menudo visto con buenos ojos por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Algunos creen que esto es probable que resulte en una respuesta eficaz a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como en la eficiencia de la auditoría. Sin embargo, una relación prolongada puede resultar en la falta de escepticismo profesional y en amenazas a la independencia del auditor.

55. En muchos países, los organismos de auditoría del sector público tienen que mantenerse dentro de límites fijos respecto a lo que pueden gastar en recursos de personal. También puede existir normativa que afecte a la contratación de personal y a los salarios que pueden pagarse. Esto puede significar un reto, para algunos organismos de auditoría, para contratar y retener un número suficiente de personal de alta calidad para alcanzar consistentemente la calidad de la auditoría.

1.4.6 *Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficiente*

56. Los socios y el personal frecuentemente tienen responsabilidades distintas a la auditoría de una sola entidad, y las auditorías pueden llevarse a cabo con unos cronogramas exigentes. La planificación es importante, tanto a nivel de una auditoría individual como en la firma de auditoría, para asegurarse de que los recursos adecuados están disponibles para obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría y para interactuar adecuadamente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

57. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría generalmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los socios de los encargos de auditoría generalmente son responsables dentro de sus firmas de auditoría del retorno financiero de las auditorías que realizan y, si los honorarios de auditoría están restringidos por la dirección, se puede ejercer presión en el equipo del encargo para cambiar la naturaleza y momento de realización de los procedimientos de auditoría o reducir las pruebas. Esto a su vez, amenaza potencialmente a la calidad de la auditoría.[21]

1.4.7 *El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo están disponibles para la dirección y los responsables del gobierno de la entidad*

58. Es importante que el socio del encargo de auditoría esté disponible para los ejecutivos de la alta dirección y para los responsables del gobierno de la entidad. El contacto regular permite que el socio del encargo de auditoría esté bien informado sobre la evolución de los negocios de la entidad, así como plantear cuestiones relacionadas con la auditoría de manera oportuna.

1.5 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En la firma

59. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
- Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
- Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".
- Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

1.5.1 *Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan*

60. Los socios y personal de categoría superior por lo general trabajan en una serie de auditorías a menudo con fechas de presentación de informes similares. Esto puede llevar a periodos concentrados de actividad. Los socios y personal de categoría superior frecuentemente prestan servicios distintos de la auditoría para clientes u otras actividades dentro de la firma. Es importante que las firmas anticipen, lo mejor que puedan, y gestionen los posibles conflictos de tiempos cuando asignen responsabilidades. La dirección de la firma hace el seguimiento proactivamente a los niveles de trabajo para poder reducir el riesgo de poner una carga inaceptable sobre determinados socios o sobre el personal.

1.5.2 *Los equipos del encargo están estructurados adecuadamente*

61. La asignación de recursos toma en consideración el riesgo. Existe el peligro de que los socios y el personal más competentes sean asignados a los clientes más grandes y de mayor prestigio de la firma y, como resultado, no estén disponibles para auditar otros clientes en los que los riesgos de que los estados financieros contengan incorrección material puedan ser mayores.

62. La adecuada asignación de recursos facilita que los equipos de los encargos tengan la especialización y el tiempo para llevar a cabo determinadas auditorías. Esto implica asignar socios y personal de categoría superior con un conocimiento adecuado del sector en el que opera el cliente y su marco de información financiera aplicable y el tiempo suficiente para ser capaces de realizar auditorías con calidad.

63. La asignación de recursos implica que la firma obtenga información sobre:
- Conocimiento, habilidades y experiencia;
- Estimación de los compromisos de tiempo; y
- Periodos de servicio, para facilitar el cumplimiento de los requerimientos de ética, por ejemplo, en relación con la rotación de los socios de auditoría.

[21] Los requerimientos éticos (por ejemplo, los incluidos en el apartado 240.2 del Código de Ética del IESBA) describen a menudo estas amenazas y requieren que sean evaluadas y, cuando sea adecuado, se apliquen salvaguardas.

64. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión no son obligatorias en algunos países. Esto puede significar que en dichos países es un desafío para las PYMFA que tienen solo un pequeño número de clientes de auditoría retener a socios y personal con conocimientos de auditoría y experiencia relevantes.

1.5.3 *Los socios y más personal de categoría superior proporcionan al personal con menos experiencia evaluaciones oportunas y el entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo"*

65. El proceso de evaluación de una firma de auditoría es un aspecto importante para desarrollar las capacidades de una persona. Aunque es difícil de medir, la calidad de la auditoría es probable que mejore si se trata específicamente en las evaluaciones de los socios y el personal. Esto puede utilizarse para promover el ejercicio de un buen juicio de auditoría, incluyendo consultas sobre cuestiones difíciles.

66. Se puede hacer una distinción útil entre proporcionar al personal evaluaciones de desempeño periódicas y dar entrenamiento o capacitación en el trabajo. Mientras que las evaluaciones se pueden utilizar para ayudar a identificar una habilidad o competencia importante que necesita mejorar, el entrenamiento o capacitación en el trabajo se pueden utilizar para ayudar a una persona a desarrollar esa habilidad o competencia. El entrenamiento o capacitación en el trabajo es probable que sea de especial importancia en relación con el desarrollo de las características personales clave, como la integridad, la objetividad, el rigor, el escepticismo profesional y la perseverancia, así como para ayudar al personal con menos experiencia a tratar con áreas de auditoría no conocidas.

67. Poder capacitar con eficiencia requiere habilidades adicionales, conocimiento y experiencia y no hay un número ilimitado de personas dentro de las firmas de auditoría con las competencias adecuadas. Estas personas pueden tener otras obligaciones que ocupen su tiempo. Es importante que las firmas proporcionen incentivos a su personal más experimentado para asignar el tiempo necesario para llevar a cabo este importante papel de desarrollo del personal eficazmente y, como parte del proceso de evaluación, evaluarlos sobre si ello se ha conseguido.

1.5.4 *Se da formación práctica suficiente a los socios y personal en auditoría, contabilidad y, cuando sea adecuado, asuntos especializados del sector*

68. Los esfuerzos de la profesión para equipar a los auditores con la competencia necesaria a través del desarrollo profesional inicial (DPI) comprende capacitación en habilidades técnicas y profesionales, en valores, ética y actitudes, experiencia práctica y los requerimientos del desarrollo profesional continuo (DPC).

69. Las firmas generalmente proporcionan capacitación en los aspectos técnicos de la auditoría y en los requerimientos de sus metodologías de auditoría. Las firmas también proporcionan experiencia práctica esencial al incluir alumnos en los equipos de trabajo que llevan a cabo el trabajo de auditoría.[22] Combinar el aprendizaje sobre los aspectos técnicos de la auditoría con la adquisición de experiencia práctica es importante, ya que la capacitación formal es solo una parte del proceso por el cual los auditores desarrollan habilidades y adquieren experiencia.

70. Las organizaciones de profesionales que son miembros de la IFAC tienen requerimientos relativos al DPC y los programas de desarrollo utilizados por las firmas están diseñados para generar la competencia de los profesionales de la auditoría. Dichos programas generalmente abarcan un amplio rango de áreas relevantes para el negocio de la firma en su conjunto, tales como dirección de proyectos, tecnología de la información y habilidades de comunicación. Es importante que la firma dedique suficiente tiempo y recursos y asigne importancia para capacitar en asuntos de auditoría y contabilidad incluyendo, cuando sea adecuado, aspectos especializados del sector con el fin de proporcionar las habilidades técnicas necesarias para apoyar a la calidad de la auditoría.

1.6 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – En el país

71. Los atributos clave son:
    - Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría o a auditores individuales.

[22] La NIF 8, en sus apartados 54 y 59, establece los requerimientos de experiencia práctica para los profesionales de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
- Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y para proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos contables, de auditoría o normativos.
- La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

1.6.1 *Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría y/o a auditores individuales*

72. La auditoría es una actividad de interés público, la cual necesita ser realizada por personas debidamente calificadas que trabajen en un entorno adecuado. Para alcanzar esto, habrá habitualmente acuerdos nacionales para autorizar a las firmas de auditoría o a los auditores individuales para realizar auditorías. A menudo una autoridad competente mantiene un registro de firmas e individuos autorizados. Las autoridades generalmente tienen el poder de revocar la autorización en circunstancias definidas.

1.6.2 *Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona adecuada y eficientemente*

73. Los criterios para tener una autorización generalmente incluyen los requerimientos de formación de DPI y DPC. La calidad de la auditoría se facilita si los requerimientos de formación se definen claramente y se aplican los recursos suficientes para asegurar que la capacitación es efectiva.

74. Las habilidades profesionales descritas en las NIF subrayan las competencias necesarias para apoyar la calidad de la auditoría. Estas competencias son desarrolladas por una combinación de formación teórica, experiencia práctica y el entrenamiento dentro de las firmas de auditoría. Las NIF están redactadas para los organismos miembros de la IFAC (los cuales tienen la responsabilidad de la capacitación teórica), pero no es aplicable directamente a las firmas de auditoría (las cuales proporcionan experiencia práctica y capacitación). Se puede ayudar a la calidad de auditoría si los organismos de capacitación y las firmas de auditoría utilizan el mismo marco de competencias

1.6.3 *Existen acuerdos para actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos*

75. Adicionalmente a la capacitación relativa al DPI de un auditor, la existencia de medidas adecuadas en el país para el DPC es un factor importante que contribuye a la calidad de la auditoría. El DPC debe proporcionarse con el fin de que los auditores más experimentados continúen con el desarrollo de sus habilidades y conocimientos relacionados con la auditoría y se mantengan informados sobre los cambios en los requerimientos contables y normativos.

76. El DPC es particularmente importante cuando hay cambios en los requerimientos relativos a la información financiera y la auditoría. Esto proporciona una oportunidad de informar a los auditores sobre los nuevos requerimientos técnicos, explicar los objetivos de esos cambios y ayudar a crear el conocimiento necesario para que los nuevos requerimientos se implementen de manera eficiente en términos de coste.

1.6.4 *La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener personas con cualidades apropiadas*

77. Las competencias de los socios de auditoría y del personal son factores críticos que subyacen tras la calidad de la auditoría. Aunque la capacitación es importante, algunas de las cualidades requeridas son, en cierto grado, inherentes a las personas. Por esto es importante que las personas con las cualidades adecuadas sean atraídas por la carrera en la profesión de auditoría.

78. Es probable que existan numerosos factores que influencien a los individuos atraídos por la carrera en la profesión de auditoría, incluyendo:
- El estatus de la auditoría como profesión en el entorno nacional;
- Las percepciones sobre las oportunidades de carrera e incentivos de remuneración;
- La naturaleza del trabajo, incluyendo su función en relación con el interés público y
- La calidad de la capacitación proporcionada.

79. Los mismos factores pueden influir en las decisiones de las personas sobre permanecer en la profesión de auditoría y seguir una larga trayectoria en la auditoría. En algunos países, existe la tendencia a que un gran número de profesionales de la contabilidad dejen las

firmas de auditoría para trabajar en empresas. Si bien esto puede tener un impacto beneficioso sobre la información financiera, puede limitar el número de personal con experiencia a disposición de las firmas de auditoría y, por lo tanto, poner en peligro la calidad de la auditoría.

80. El estado de la profesión de auditoría en un entorno nacional también puede afectar el respeto por los auditores y, por tanto, la eficacia de la función de auditoría. En entornos en los que la profesión de auditoría no es muy respetada o no se les ha dado la autoridad adecuada, los auditores estarán en una posición más débil en relación con la dirección. En tales circunstancias, puede haber una menor probabilidad de que los auditores investiguen a la dirección sobre los asuntos importantes o se mantengan firmes en cuestiones de auditoría significativas. En cambio, cuando la profesión está muy bien considerada o se le confiere la autoridad adecuada a través de los mecanismos pertinentes, será más fácil que los auditores demuestren escepticismo profesional y lleven a cabo auditorías sólidas.

Factores relativos al proceso

1.7 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo

81. Los atributos clave son:
- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
- El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.
- Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

1.7.1 *El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, disposiciones legales y reglamentarias relevantes y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría*

82. Las normas de auditoría juegan un papel fundamental en el apoyo a la calidad de la auditoría y en la confianza de los usuarios en la auditoría. Las NIA están diseñadas para ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable y requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga el escepticismo profesional durante la planificación y realización de la auditoría y, entre otras cosas:
- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error basándose en el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad;
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados; y
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

83. Las NIA requieren que se prepare documentación suficiente que permita a un auditor experimentado, que no haya tenido una conexión previa con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados, los resultados de esos procedimientos, las cuestiones significativas que surgieron y las conclusiones alcanzadas. Esta documentación ayuda en las actividades de control de calidad, tanto por el equipo del encargo, antes de que se complete la auditoría, y por otros que revisan la calidad del trabajo realizado.

84. Frecuentemente, las disposiciones legales o reglamentarias nacionales requieren a los auditores cumplir normas de auditoría. Sin embargo, no todos los aspectos del proceso de auditoría están definidos en las normas de auditoría y las firmas de auditoría generalmente tienen metodologías que proporcionan especificaciones más detalladas. Incluso en la estructura compuesta por las normas de auditoría y las metodologías de las firmas se da flexibilidad al equipo del encargo en términos de qué trabajo de auditoría específico se realiza, cómo se lleva a cabo en la práctica, así como la naturaleza y momento de las interacciones con la dirección. La forma en que el trabajo se realiza en la práctica puede ser un factor importante en la efectividad y la eficiencia.

1.7.2 *El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de información*

85. El uso creciente y la complejidad de los entornos informatizados proporciona oportunidades para que los auditores obtengan evidencia de auditoría más efectiva y

eficientemente; por ejemplo, a través del uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador, incluyendo consultas de archivos y el uso de datos de prueba. Estas técnicas tienen la ventaja de ofrecer una mayor cobertura de transacciones y controles. Sin embargo, a veces el uso de dichas técnicas requiere la participación de especialistas, lo cual puede llevar mucho tiempo, especialmente en el primer año en que se utilicen.

86. Las plataformas de tecnología de la información dentro de las firmas de auditoría tienen un efecto sobre la forma en que los auditores llevan a cabo una auditoría y registran el trabajo realizado. Cada vez más, se proporciona *software* de auditoría para ayudar a los equipos de los encargos en la aplicación de la metodología de la firma. Si bien esto puede resultar en eficiencia y mejora de los procesos de control de calidad, los riesgos para la calidad de la auditoría asociados a su uso incluyen:
    - El exceso de énfasis en el cumplimiento con el *software* de auditoría de la firma de auditoría en lugar de alentar el pensar acerca de las características únicas de la entidad auditada y
    - Personal nuevo que gasta mucho de su tiempo en aprender a usar el *software* de auditoría de la firma en lugar de conocer los conceptos de auditoría.

87. Si bien el tener socios y personal con experiencia revisando el trabajo de auditoría desde una localidad remota, podría reducir las oportunidades de tutoría y capacitación en el trabajo, tiene los beneficios potenciales de:
    - Permitir revisiones más eficientes del trabajo de auditoría, en las que los miembros del equipo del encargo están trabajando en muchos sitios o localizados en diferentes zonas horarias y
    - Proporcionar un medio más eficaz de realizar revisiones complementarias del trabajo de auditoría, después de que las revisiones iniciales han sido realizadas.

88. La tecnología de la información también tiene un efecto en la forma en que se comunican los auditores, tanto dentro de los equipos de los encargos como con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, se ha incrementado el uso de correos electrónicos y herramientas automatizadas de servicios profesionales. Aunque los correos electrónicos incrementan la accesibilidad, especialmente en el ámbito internacional, pueden tener limitaciones. En particular, la oportunidad de obtener evidencia de auditoría útil a partir de intercambios de correo electrónico es inferior a la que se obtiene de la interacción más valiosa que viene de mantener una discusión abierta más completa con la dirección. Dependiendo de las circunstancias, el correo electrónico también puede hacer que sea más fácil para la dirección proporcionar respuestas inexactas o incompletas a las preguntas del auditor o ser menos directa con la información si la dirección está motivada para hacerlo.

1.7.3 *Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría*

89. La mayoría de las grandes entidades tendrán divisiones, filiales, negocios conjuntos o inversiones contabilizadas por el método de participación (componentes) y uno o más componentes son frecuentemente auditados por equipos de los encargos distintos al equipo del encargo del grupo. Si no existe una interacción eficaz entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión de auditoría del grupo. Una clara y oportuna comunicación de los requerimientos del equipo del encargo del grupo sienta las bases para una comunicación mutua entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente.[23]

90. Otras personas involucradas en la auditoría podrían ser especialistas y expertos (por ejemplo, especialistas en TI), o, en un contexto de grupo, los auditores de los componentes. Cuando otros están involucrados en la auditoría, es importante que:
    - El equipo del encargo se comunique claramente con ellos sobre el trabajo a realizarse;
    - Otros involucrados comuniquen claramente los hallazgos del trabajo realizado y
    - El equipo del encargo determine que el trabajo realizado es adecuado para su propósito y reaccione apropiadamente a los hallazgos.

91. Muchas entidades grandes tendrán una función de auditoría interna. Es probable que sea importante para la eficiencia y eficacia de la auditoría que haya una interacción efectiva entre los auditores externos e internos. Por ejemplo, la función de auditoría interna es

[23] Referirse a la NIA 600, *Consideraciones especiales—Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A57.

probable que haya obtenido conocimiento de operaciones de la entidad y de riesgos del negocio que proporcionarán una valiosa aportación al conocimiento del auditor sobre la entidad y las valoraciones de riesgo u otros aspectos de la auditoría.

92. La dirección del grupo generalmente espera que el auditor del grupo coordine eficientemente el trabajo llevado a cabo en los componentes. Algunos creen que esto puede ser más fácil si las auditorías de los componentes las llevan a cabo la misma firma o firmas de auditoría dentro de la misma red de auditoría o asociación. El alcance geográfico de la firma y, por lo tanto, su capacidad de proporcionar una cobertura de auditoría a las subsidiarias y otros componentes del grupo puede ser importante. Otros creen que el tener un número de firmas de auditoría diferentes participando en una auditoría de grupo, ofrece la oportunidad de tener una amplia gama de puntos de vista a considerar sobre los riesgos de la entidad y las respuestas adecuadas de auditoría.

1.7.4 *Existen acuerdos adecuados con la dirección con el fin de lograr una auditoría eficaz y eficiente*

93. La dirección puede tener interés en asegurarse de que la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones en curso de la entidad se reduce al mínimo. La eficacia y eficiencia del proceso de auditoría se pueden mejorar a través de:
- Una rigurosa planificación, incluyendo, cuando sea apropiado, acordar con la dirección las necesidades de información del auditor y los horarios;
- Una cita oportuna con la dirección para resolver los asuntos identificados durante la auditoría;
- Esforzarse en cumplir el calendario acordado y los plazos para la emisión del informe y
- Evitar, en la medida de lo posible, duplicar indagaciones ante la dirección sobre el mismo asunto por diferentes miembros del equipo del encargo.

1.8 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma

94. Los atributos clave son:
- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
- La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
- Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas consecuentes.
- Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo eficaces (RCCE).

1.8.1 *La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas*

95. Es importante que la metodología de auditoría de la firma de auditoría no permanezca estática sino que evolucione con los cambios en las normas profesionales y el entorno empresarial y que la mejora continua y oportuna de la metodología y de las herramientas de auditoría de la firma se realice para responder a los hallazgos de las revisiones internas y de las inspecciones reglamentarias.

96. Para demostrar un compromiso de mejora continua, puede ser útil para las firmas de auditoría realizar un análisis de la causa última en respuesta a los hallazgos de las inspecciones internas y externas con el fin de identificar los problemas sistémicos y responder en consecuencia, llevando a cabo acciones para mejorar sus metodologías y procesos.

1.8.2 *La metodología de la auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado*

97. Muchas firmas de auditoría utilizan metodologías para ayudar al personal a alcanzar una auditoría eficiente y eficaz y para los procesos de control de calidad. Estas metodologías, a veces implican el uso de *software* de auditoría que apoya las decisiones y que genera papeles de trabajo electrónicos que pueden verse desde lugares remotos.

98. Estas metodologías pueden ser un mecanismo eficaz para lograr un cumplimiento congruente de las normas de auditoría y para comprobar si se han realizado todos los

pasos necesarios en el proceso de auditoría. Las metodologías también ayudan en la documentación y, si es en forma electrónica, con el intercambio rápido de información, incluso con especialistas que están en lugares remotos.

99. Sin embargo, existe un riesgo de que un alto nivel de obligatoriedad en las metodologías de auditoría, tenga implicaciones negativas para otros elementos de la calidad de la auditoría. En las metodologías altamente prescriptivas, pueden surgir amenazas de litigio o enfoques de cumplimiento excesivo a la normativa reguladora del auditor o de las inspecciones. Ejemplos de los riesgos para la calidad de la auditoría son:
    - Si el cumplimiento de una metodología obligatoria se sobre enfatiza, existe un riesgo de que no se dé un énfasis suficiente a que el personal experimentado confeccione los procedimientos de auditoría específicos en función de las circunstancias y considere si se necesitan realizar procedimientos posteriores.
    - Sobre enfatizar el proceso por el cual se realiza la auditoría puede retraer a los socios de auditoría y personal experimentados de hacer juicios importantes.
    - Reducir demasiado la libertad de acción del personal puede minar la motivación de estas personas y provocar que no sigan una carrera en auditoría.
    - El potencial de distanciar a los socios y el personal de la compañía que se audita.

1.8.3 *La metodología requiere una supervisión efectiva y una revisión del trabajo de auditoría*

100. Mucho del trabajo de auditoría detallado puede ser realizado por el personal relativamente menos experimentado. En dichas circunstancias, es vital que el trabajo, tanto el que se realice en "el sitio" como en cualquier otro lugar, incluyendo la deslocalización, sea supervisado y revisado por personal experimentado, gerentes y socios.

101. Algunas metodologías modernas ofrecen la oportunidad de una revisión electrónica remota de los papeles de trabajo, que puede permitir compartir las cuestiones de auditoría de manera eficiente, sobre todo cuando se trata de diferentes países y diferentes zonas horarias. Sin embargo, las revisiones fuera de las instalaciones no siempre pueden ser un medio eficaz para: evaluar si el personal ha llevado a cabo la auditoría a fondo y demostrado un grado apropiado de escepticismo profesional y desarrollar las habilidades y competencias del personal con menos experiencia.

1.8.4 *La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada*

102. La documentación de auditoría cumple numerosas funciones, incluyendo:
    - Ayudar al equipo del encargo a planificar y realizar la auditoría.
    - Ayudar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría.
    - Permitir al equipo del encargo ser responsable de su trabajo.
    - Mantener un registro de los asuntos significativos recurrentes para futuras auditorías.
    - Permitir el realizar revisiones de control de calidad e inspecciones dentro de las firmas e inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, normativos u otros aplicables.

103. La documentación del razonamiento sobre los juicios de auditoría significativos es probable que incremente el rigor y, por consiguiente, la calidad de dicho juicio. El proceso de documentación de los temas y la forma en que se han resuelto puede mejorar el rigor del proceso de pensamiento del auditor y la validez de las conclusiones alcanzadas.

1.8.5 *Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas en consecuencia*

104. Se necesita que estén establecidos los procedimientos de control de calidad para proporcionar a la firma de auditoría la seguridad de que:
    - La firma cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios y
    - Los informes emitidos por la firma o los socios del encargo, son adecuados en función de las circunstancias.[24]

105. Los procedimientos de control de calidad incluirán el seguimiento y el realizar las medidas correctivas cuando se necesiten. La auditoría implica el cumplimiento de las normas y las políticas internas de la firma y los procedimientos. También implica decisiones difíciles y

[24] El IAASB ha emitido la NICC 1, la cual establece aquellas actividades en las cuales se requiere que las firmas desarrollen políticas y procedimientos y, por consiguiente, cumplan este objetivo.

juicios hechos por el personal con diferentes niveles de experiencia y algunas veces bajo la presión del tiempo.

106. La supervisión de la calidad de la auditoría dentro de una firma de auditoría es un aspecto importante en la identificación de los riesgos y oportunidades emergentes y en asegurar que se han adherido a las normas y que el socio y el personal actúan de manera apropiada.

107. Algunas firmas de auditoría operan internacionalmente a través de redes de firmas. Las redes de firmas generalmente comparten metodologías comunes, control de calidad y seguimiento de políticas y procedimientos. Algunas redes también comparten orientaciones relativas a valores, ética y actitudes y tienen programas para mejorar el conocimiento y experiencia de los socios y del personal.

108. Adicionalmente al proceso interno para supervisar la calidad de la auditoría, las auditorías pueden estar sujetas a revisión externa. Los resultados de estas revisiones (incluidas las inspecciones realizadas por los reguladores independientes de la auditoría) proporcionan una información importante que conduce a acciones que contribuyan a mejorar la calidad de la auditoría.

109. Además de abarcar cualquier fallo que haya sido identificado en las auditorías individuales, es importante que las firmas de auditoría realicen las acciones adecuadas para abordar los asuntos sistémicos revelados por las actividades de seguimiento internas y externas y realizar las acciones apropiadas.

1.8.6 *Cuando sea requerido, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.*

110. Las RCCE permiten una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de auditoría. Las RCCE son requeridas para auditorías de compañías que cotizan y esos otros encargos de auditoría que la firma considere adecuados, tales como auditorías de entidades de interés público.

111. Para ser efectivas, las RCCE incluyen discusiones de asuntos significativos y conclusiones, una revisión de documentos del trabajo seleccionados y una revisión de los estados financieros. Las RCCE necesitan ser realizadas por personas con la experiencia, autoridad y tiempo necesarios. Las RCCE requieren de un intermediario apropiado entre el socio revisor y el socio del encargo para que puedan realizarse oportunamente y permitan al equipo del encargo responder adecuadamente a los hallazgos.

1.9 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país

112. Los atributos clave son:
- Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes, así como los requerimientos específicos aplicables.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.
- Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.

1.9.1 *Las normas de auditoría y otras normas se promulgan para dejar claro los objetivos subyacentes, así como los requerimientos específicos que son de aplicación*

113. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por la disposiciones legales o reglamentarias o estipulados a través de organizaciones profesionales nacionales. Es importante que dichos requerimientos sean de alta calidad y dejen claro los objetivos subyacentes. Las NIA, emitidas por el IAASB, contienen objetivos, requerimientos, guías y otro material explicativo.

114. El IESBA establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido y adecuado en el ámbito internacional. El IAESB desarrolla y mejora la formación contable profesional, abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética y actitudes para los profesionales de la contabilidad a través de la promulgación de las Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

115. Es importante que las normas se revisen en respuesta a la información recibida acerca de su uso e implementación. Sin embargo, es importante para los que establecen las normas el ser conscientes del impacto que las revisiones regulares de las normas pueden tener en la capacitación del auditor y en las necesidades de implementación al utilizar las normas. La IFAC requiere que sus organismos miembros tomen acciones para adoptar e implementar las NIA, el Código de Ética del IESBA y las NIF en sus jurisdicciones y ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, las NIA se modifican o son complementadas para tomar en cuenta los requerimientos nacionales adicionales.

1.9.2 *Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto dentro de las firmas de auditoría como en los encargos de auditoría concretos*

116. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones realizadas por las firmas de auditoría para abordar los hallazgos identificados por los inspectores de la auditoría, pueden llevar a mejorar la eficiencia de la auditoría y, donde los resultados de las inspecciones de la auditoría son publicados, llevarán a una mayor conciencia entre los interesados sobre los asuntos de la calidad de la auditoría. Durante un periodo de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones sobre las auditorías tienen que ser analizados y los resultados remitidos a emisores de normas.

1.9.3 *Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias de fallos en la auditoría y para realizar las acciones disciplinarias cuando sea adecuado*

117. La investigación y las acciones disciplinarias las pueden llevar a cabo las organizaciones profesionales. Sin embargo, como pasa con la inspección de la auditoría, en relación con las compañías que cotizan y otras entidades de interés público, se llevan a cabo cada vez más por reguladores independientes de la auditoría.

118. Los fallos de la auditoría pueden ser difíciles de definir, especialmente debido a que gran parte de una auditoría implica juicio y los criterios contenidos en las disposiciones legales y reglamentarias a veces son vagos y difíciles de aplicar. La eficacia de las actividades disciplinarias se incrementa cuando se han establecido criterios claros acerca de lo que representa un incumplimiento de auditoría.

119. Las autoridades también necesitan una serie de sanciones a su alcance, incluyendo el poder de revocar la autorización de las firmas de auditoría o de los auditores individuales en determinadas circunstancias. Si bien este tipo de acciones pueden ser adecuadas para casos extremos, el proceso regulador es mejor cuando también hay sanciones más proporcionadas para asuntos de menor importancia. Esto también puede incluir multas y reentrenamiento obligatorio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1: CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS RELACIONADOS

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2009)+

Contenido	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NICC	1-3
Aplicabilidad de esta NICC	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	13-15
Elementos de un sistema de control de calidad	16-17
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría	18-19
Requerimientos de ética aplicables	20-25
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	26-28
Recursos humanos	29-31
Realización de los encargos	32-47
Seguimiento	48-56
Documentación del sistema de control de calidad	57-59
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	A1
Elementos de un sistema de control de calidad	A2-A3
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría	A4-A6
Requerimientos de ética aplicables	A7-A17
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	A18-A23
Recursos Humanos	A24-A31
Realización de los encargos	A32-A63
Seguimiento	A64-A72
Documentación del sistema de control de calidad	A73-A75

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Introducción

Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board - IASBB) contienen normas y orientaciones adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220[1] trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.

---

[1] NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11, y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros, así como a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores, tales como la dimensión de la firma de auditoría y sus características de funcionamiento así como de su pertenencia o no a una red.

5. Esta NICC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, como se expone con más detalle en el apartado 8, así como las disposiciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NICC, y de las definiciones.

6. El objetivo sitúa el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NICC y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría:
   • la comprensión de lo que necesita conseguir; y
   • la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar el objetivo.

7. Los requerimientos de esta NICC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
   • explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
   • incluir ejemplos de políticas y de procedimientos que pueden resultar adecuados a las circunstancias.

   Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de éstos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NICC. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público o para firmas de auditoría de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NICC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NICC.

9. Esta NICC incluye, bajo el título "Definiciones", una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Las definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NICC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales incluido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en el Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance and Related Services Pronouncements) publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NICC. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NICC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

Fecha de entrada en vigor

10. Se requiere que se establezcan sistemas de control de calidad, en cumplimiento de esta NICC, antes del 15 de diciembre de 2009.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

    (a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
    (b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Definiciones

12. En esta NICC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
    a) Fecha del informe: la fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.
    b) Documentación del encargo: el registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").
    c) Socio del encargo2: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
    d) Revisión de control de calidad del encargo: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.
    e) Revisor de control de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
    f) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.
    g) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.
    h) Inspección: en el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, por parte de los equipos del encargo.
    i) Entidad cotizada: entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
    j) Seguimiento: proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
    k) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.
    l) Red: una estructura más amplia:
    m) que tiene por objetivo la cooperación, y
    n) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

---

[2] En su caso, los términos "socio del encargo" , "socio"y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

o) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
p) Personal: socios y empleados.
q) Normas profesionales: Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB (IAASB's Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services) y requerimientos de ética aplicables.
r) Seguridad razonable: en el contexto de esta NICC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.
s) Requerimientos de ética aplicables: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, y que habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code)], junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.
t) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.
u) Persona externa debidamente cualificada: persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos miembros puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

13. El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de aquella tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.

14. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NICC salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias de la firma de auditoría, el requerimiento no sea aplicable a los servicios prestados relativos a auditorías y revisiones de estados financieros, ni a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. (Ref: Apartado A1)

15. Los requerimientos están diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en esta NICC. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo. Sin embargo, debido a que las circunstancias varían mucho y a que no se pueden prever todas, la firma de auditoría considerará si existen cuestiones o circunstancias específicas que hacen necesario establecer políticas y procedimientos adicionales a los requeridos en esta NICC para alcanzar el objetivo mencionado.

Elementos de un sistema de control de calidad

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:
    a) Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría.
    b) Requerimientos de ética aplicables.
    c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
    d) Recursos humanos.
    e) Realización de los encargos.
    f) Seguimiento.

17. La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará a su personal. (Ref: Apartados A2–A3)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría

18. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, cuando proceda, el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A4–A5)

19. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos tales que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directivo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría tengan experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: Apartado A6)

Requerimientos de ética aplicables

20. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A7–A10)

Independencia

21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal, y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10)

    (a) comunicar sus requerimientos de independencia al personal y, en su caso, a otras personas sujetas a ellos; e
    (b) identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que amenazan la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera apropiado, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

22. Dichas políticas y procedimientos requerirán: (Ref: Apartado A10)
    a) que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle evaluar el impacto global, si lo hubiera, sobre los requerimientos de independencia;
    b) que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que amenazan la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y
    c) que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
        i. la firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;
        ii. la firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
        iii. la firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no sean de un nivel aceptable.

23. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones. Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que: (Ref: Apartado A10)
    a) el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos con respecto a la independencia que lleguen a su conocimiento;
    b) la firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:
        i. al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, deba resolver dicho incumplimiento; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

ii. a otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y

c) el socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b)(ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.

24. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A10–A11)

25. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos: (Ref: Apartado A10)
    a) en los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de salvaguardas destinadas a reducir la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando se emplee un mismo personal de categoría superior, en un encargo que proporciona un grado de seguridad, durante un periodo prolongado; y
    b) en los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado periodo, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A12–A17)

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

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

    a) tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
    b) pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
    c) haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19–A20, A23)

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:

    (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)
    (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
    (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.

28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtenga información que, de haber estado disponible con anterioridad, la hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:

    (a) las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras; y
    (b) la posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22–A23)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Recursos humanos

29. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, la capacidad y el compromiso con los principios de ética necesarios para:

    (a) realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
    (b) permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. (Ref: Apartados A24–A29)

Asignación de equipos de los encargos

30. La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que:

    (a) se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) el socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y
    (c) se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen. (Ref: Apartado A30)

31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:

    (a) realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
    (b) permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. (Ref: Apartado A31)

Realización de los encargos

32. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emite informes que son adecuados en función de las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos abordarán:

    (a) las cuestiones pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: Apartados A32–A33)
    (b) las responsabilidades de supervisión; y (Ref: Apartado A34)
    (c) las responsabilidades de revisión. (Ref: Apartado A35)

33. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a las responsabilidades de revisión se establecerán sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

Consultas

34. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que:

    (a) se realizan las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas;
    (b) se dispone de recursos suficientes para poder realizar las consultas adecuadas;
    (c) se documentan la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de ellas, y éstas se aceptan tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; y
    (d) se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. (Ref: Apartados A36–A40)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Revisión de control de calidad de los encargos

35. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, en los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:

    (a) requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;
    (b) establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como los demás encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)
    (c) requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).

36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad de tal encargo. (Ref: Apartados A42–A43)

37. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad de un encargo incluya:

    (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
    (b) la revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto de análisis, y del informe propuesto;
    (c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
    (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)

38. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad del encargo incluya también la consideración de lo siguiente:

    (a) la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
    (b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
    (c) si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45–A46)

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

39. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos en relación con el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y los criterios de selección, teniendo en cuenta:

    (a) las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)
    (b) la medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con este, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)

40. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A49–A51)

41. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría preverán la sustitución del revisor de control de calidad del encargo cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Documentación de la revisión de control de calidad del encargo

42. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requieran documentar que:

    (a) se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
    (b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y
    (c) el revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste, no sean adecuados.

Diferencias de opinión

43. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A52–A53)

44. Dichas políticas y procedimientos requerirán que:

    (a) se documenten e implementen las conclusiones alcanzadas; y
    (b) no se feche el informe hasta que no se resuelva la cuestión.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo

45. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen oportunamente la compilación de los archivos finales del encargo, una vez se hayan terminado los informes del encargo. (Ref: Apartados A54–A55)

Confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos

46. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para garantizar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. (Ref: Apartados A56–A59)

Conservación de la documentación del encargo

47. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos durante un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría o lo requerido por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A60–A63)

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Dicho proceso:

    (a) incluirá el examen y la evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;
    (b) requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y
    (c) requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección del encargo. (Ref: Apartados A64–A68)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas

49. La firma de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y determinará si son:

    (a) casos que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma de auditoría es insuficiente para proporcionarle una seguridad razonable de que cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias; o bien
    (b) deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una pronta acción correctiva.

50. La firma de auditoría comunicará a los correspondientes socios de los encargos y a otro personal implicado las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento, y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. (Ref: Apartado A69)

51. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:

    (a) adopción de medidas correctoras adecuadas en relación con un determinado encargo o con un miembro del personal en concreto.
    (b) comunicación de los hallazgos a los responsables de la formación y del desarrollo profesional;
    (c) cambios en las políticas y los procedimientos de control de calidad; y
    (d) medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, especialmente contra los que reinciden.

52. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar los casos en los que los resultados de los procedimientos de seguimiento indiquen que un informe puede ser inadecuado o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que la firma de auditoría determine las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

53. Por lo menos una vez al año, la firma de auditoría comunicará los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad a los socios de los encargos y a otras personas apropiadas de la firma de auditoría, incluido el presidente ejecutivo de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios. Dicha comunicación será la suficiente para permitir a la firma de auditoría y a dichas personas adoptar prontamente las medidas adecuadas, cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades definidas para ellos. La información que se comunique incluirá lo siguiente:

    (a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
    (b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
    (c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias.

54. Algunas firmas de auditoría funcionan como parte de una red y, por congruencia, pueden implementar algunos de sus procedimientos de seguimiento para toda la red. Cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta NICC, y confíen en dicho sistema de seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

    (a) por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a las personas apropiadas de las firmas de la red; y
    (b) la red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de la firma o firmas correspondientes de la red, de forma que se puedan adoptar las medidas necesarias,con el fin de que los socios de los encargos de las firmas de la red puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado en la red, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Quejas y denuncias

55. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que trata de manera adecuada:

    (a) las quejas y las denuncias de que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
    (b) las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

    Como parte de este proceso, la firma de auditoría establecerá vías claramente definidas para que el personal de la firma de auditoría pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias. (Ref: Apartado A70)

56. Si durante las investigaciones de las quejas y denuncias se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, o bien el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría por parte de una o de varias personas, la firma de auditoría adoptará las medidas adecuadas según lo establecido en el apartado 51. (Ref: Apartados A71–A72)

Documentación del sistema de control de calidad

57. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documente adecuadamente el funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: Apartados A73–A75)

58. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran la conservación de la documentación durante un periodo suficiente para permitir a quienes realizan los procedimientos de seguimiento evaluar el cumplimiento por parte de la firma de auditoría de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo si las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieren.

59. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documenten las quejas y denuncias, así como sus respuestas a estas.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (Ref: Apartado 14)

A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no resulten aplicables, por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Requerimientos de esta NICC tales como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53) no resultan aplicables si se carece de personal.

Elementos de un sistema de control de calidad (Ref: Apartado 17)

A2. Por lo general, la comunicación de las políticas y los procedimientos de control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y los procedimientos de control de calidad, de los objetivos que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. Fomentar entre el personal de la firma de auditoría que comunique sus puntos de vista o sus reservas sobre cuestiones de control de calidad demuestra que se reconoce la importancia de obtener información de retorno sobre el sistema de control de calidad de la firma.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría

Fomento de una cultura interna orientada a la calidad (Ref: Apartado 18)

A4. Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en su cultura interna. El fomento de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría que enfaticen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como del requerimiento de:

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
(b) emitir informes que sean adecuados en función de las circunstancias.

Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, declaraciones de intenciones, boletines o circulares informativas. Pueden incluirse en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría, así como en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar el punto de vista de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.

A5. Para fomentar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante que los dirigentes de la firma de auditoría reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está supeditada al requerimiento primordial de alcanzar la calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza. El fomento de dicha cultura interna incluye:

(a) establecer políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción profesional (incluidos sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
(b) asignar las responsabilidades de dirección de forma tal que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
(c) proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

Asignación de la responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 19)

A6. Una experiencia y una capacidad suficientes y adecuadas permiten, a la persona o personas responsables del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, así como desarrollar políticas y procedimientos adecuados. Poseer la autoridad necesaria les permite implementar dichas políticas y procedimientos.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 20)

A7. El Código de ética de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

(a) integridad;
(b) objetividad;
(c) competencia y diligencia profesionales;
(d) confidencialidad; y
(e) comportamiento profesional.

A8. La parte B del Código de ética de IESBA ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Proporciona ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a la amenaza de incumplimiento de los principios fundamentales, a la vez que proporciona ejemplos de situaciones en las que no se dispone de salvaguardas para hacer frente a esa amenaza.

A9. Los principios fundamentales se ven reforzados, en especial, a través de:
- la actuación de los dirigentes de la firma de auditoría;
- la formación teórica y práctica;
- el seguimiento; y
- un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

Definición de "Firma de auditoría", "Red" y "Firma de la red" (Ref: Apartados 20–2

A10. Las definiciones de "firma de auditoría", "red" o "firma de la red" en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NICC. Por ejemplo, el Código de ética de IESBA define "firma de auditoría" como:

(a) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;
(b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios; y
(c) una entidad controlada por ellos, mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios.

El Código de ética de IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos "red" y "firma de la red".

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 20-25, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

Confirmaciones escritas (Ref: Apartado 24)

A11. Las confirmaciones escritas pueden hacerse en formato papel o en formato electrónico. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal.

Amenaza de familiaridad (Ref: Apartado 25)

A12. El Código de ética de IESBA trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación de un mismo personal de categoría superior a un encargo que proporciona un grado de seguridad, durante un periodo de tiempo prolongado, así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.

A13. En el establecimiento de criterios adecuados para hacer frente a la amenaza de familiaridad pueden tenerse en cuenta cuestiones tales como:
- la naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público; y
- la duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo.

Como ejemplos de salvaguardas cabe citar la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo.

A14. El Código de ética de IESBA reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. En dichas auditorías, el Código de ética de IESBA requiere la rotación del socio clave de auditoría[3] transcurrido un periodo predeterminado, normalmente no superior a siete años, y

[3] Como se define en el Código de ética de IESBA.

proporciona normas y orientaciones relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A15. Medidas legales pueden establecer salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. No obstante, pueden subsistir amenazas a la independencia, a pesar de que existan medidas legales diseñadas para protegerla. En consecuencia, para establecer las políticas y los procedimientos previstos en los apartados 20-25, el auditor del sector público puede tener en cuenta el mandato que le ha sido conferido y tratar cualquier amenaza en relación con la independencia en dicho contexto.

A16. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 25 y A14 no se encuentran habitualmente en el sector público. No obstante, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas debido a su tamaño, a su complejidad o a aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Por lo tanto, puede haber casos en los que la firma de auditoría determine, basándose en sus políticas y procedimientos de control de calidad, que una entidad del sector público es significativa a efectos de ampliar los procedimientos de control de calidad.

A17. En el sector público, la legislación puede establecer los nombramientos y la duración en el cargo del auditor que tiene la responsabilidad de ser el socio del encargo. Como resultado de ello, puede no ser posible el cumplimiento estricto de los requerimientos de rotación del socio del encargo previstos para las entidades cotizadas. No obstante, para las entidades del sector público que se consideren significativas, en el sentido del apartado A16, puede resultar de interés público que las organizaciones de auditoría del sector público establezcan políticas y procedimientos para fomentar el cumplimiento del principio de rotación en la responsabilidad de socio del encargo.

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

Competencia, capacidad y recursos (Ref: Apartado 26(a))

A18. La consideración de si la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- el personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- el personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o si tiene la capacidad de adquirir las cualificaciones y los conocimientos necesarios de manera eficaz;
- la firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- existen expertos disponibles, en caso necesario;
- se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando proceda; y
- la firma de auditoría puede terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

Integridad del cliente (Ref: Apartado 26(c))

A19. Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una indebida limitación del alcance del trabajo.

- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado de conocimiento que tenga la firma de auditoría sobre la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con este.

A20. Las fuentes de la información obtenida por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:
- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación entre otro personal de la firma de auditoría o entre terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes.

Continuidad de la relación con el cliente (Ref: Apartado 27(a))

A21. La decisión de continuar o no la relación con un cliente incluye la consideración de cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo actual o en encargos anteriores, así como de sus implicaciones para la continuidad de la relación. Por ejemplo, el cliente puede haber empezado a ampliar sus actividades empresariales en un área en la que la firma de auditoría no tiene la especialización necesaria.

Renuncia (Ref: Apartado 28)

A22. Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan cuestiones tales como las siguientes:
- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas procedentes que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos legales, reglamentarios o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de estas últimas.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público (Ref: Apartado 26-28)

A23. En el sector público, los auditores pueden nombrarse siguiendo procedimientos legales. En consecuencia, ciertos requerimientos y consideraciones relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos establecidos en los apartados 26-28 y A18-A22 pueden no ser aplicables. No obstante, el establecimiento de políticas y procedimientos como los que se describen puede proporcionar una información útil para los auditores del sector público al realizar las valoraciones del riesgo y al cumplir sus responsabilidades de informar.

Recursos Humanos (Ref: Apartado 29)

A24. Las cuestiones relacionadas con el personal relevante para las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:
- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Competencia profesional.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción profesional.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Unos procesos y procedimientos de selección de personal efectivos permiten a la firma de auditoría seleccionar personas íntegras, que puedan adquirir la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma de auditoría y que posean las características adecuadas que les permitan desempeñarlo de manera competente.

A25. La competencia se puede adquirir a través de diversos métodos, entre los que se incluyen:
- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados, como, por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente.

A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende, en gran medida, de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y su capacidad. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizarán la necesidad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionarán los recursos y la asistencia necesarios para la formación, con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y la capacidad requeridas.

A27. La firma de auditoría puede recurrir a una persona externa adecuadamente cualificada, por ejemplo, cuando no se dispone internamente de los recursos técnicos y de formación.

A28. Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción profesional reconocerán y recompensarán debidamente el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:
- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría con respecto al desempeño de su trabajo y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño de su trabajo, de los progresos registrados y del desarrollo de la carrera profesional; y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otras cosas, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A29. El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión, en concreto, pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

Asignación de equipos a los encargos

Socios de los encargos (Ref: Apartado 30)

A30. Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos, con el fin de que éstos puedan disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Equipo del encargo (Ref: Apartado 31)

A31. La designación por la firma de auditoría del equipo del encargo y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:
- el conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;
- el conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo;.
- el conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- el conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- la capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y
- el conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Realización de los encargos

Consistencia de la calidad en la realización de los encargos (Ref: Apartado 32(a))

A32. A través de sus políticas y procedimientos, la firma de auditoría promueve una constante calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis. Las cuestiones tratadas pueden incluir:
- El modo en que se informa al equipo del encargo sobre el encargo para que obtenga conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre los encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de los encargos, de formación de empleados y de tutoría.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- La documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y la extensión de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.

A33. Un trabajo en equipo y una formación adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les ha asignado.

Supervisión (Ref: Apartado 32(b))

A34. La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:
- el seguimiento del progreso del encargo.
- la consideración de la competencia profesional y la capacidad a nivel individual de los miembros del equipo del encargo, de si disponen de tiempo suficiente para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- el tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado; y
- la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.

Revisión (Ref: Apartado 32(c))

A35. Una revisión consiste en considerar si:
- el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;

- es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada que sustente el informe; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Consultas (Ref: Apartado 34)

A36. Las consultas comprenden la discusión, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados.

A37. En las consultas se hace uso de los recursos de investigación adecuados así como de la experiencia y de la especialización técnica colectivas de la firma de auditoría. Las consultas contribuyen a promover la calidad y mejoran la aplicación del juicio profesional. Otorgar un adecuado reconocimiento a las consultas, en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, contribuye a promover una cultura en la que el hecho de consultar se considera positivo y en la que se fomenta que el personal consulte sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

A38. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

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

y cuando las conclusiones resultantes de las consultas están debidamente documentadas e implementadas.

A39. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- la cuestión que fue objeto de la consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A40. Una firma de auditoría que necesite realizar consultas en el exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:

- otras firmas de auditoría;
- organismos profesionales y reguladores; u
- organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia profesional y de la capacidad del proveedor externo ayudará a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

Revisión de control de calidad de los encargos

Criterios para una revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 35(b))

A41. Los criterios para la determinación de los encargos distintos de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad pueden incluir, por ejemplo:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público.
- La identificación de circunstancias o riesgos inusuales en un encargo o en un cierto tipo de encargos.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que se realice una revisión de control de calidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados 36-37)

A42. El informe del encargo no se fechará antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se podrá completar después de la fecha del informe.

A43. La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo, en la fecha del informe o con anterioridad a esta.

A44. La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otras cosas, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo.

Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 38)

A45. Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formulados por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión de control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada incluyen:

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar pertinentes en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades, así como de revisiones de estados financieros y de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

Consideraciones específicas para entidades de auditoría del sector público

A46. Aunque no sean entidades cotizadas, como se indica en el apartado A16, algunas entidades del sector público pueden tener la significatividad suficiente para justificar que se realice una revisión de control de calidad del encargo.

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

Especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas (Ref: Apartado 39(a))

A47. Lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas depende de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el revisor de control de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada probablemente será una persona con la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para actuar como socio del encargo en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada.

Consultas al revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 39(b))

A48. El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante su desarrollo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por él será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la idoneidad del revisor de control de calidad del encargo

para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas son significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida, salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad de éste último. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función, bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40

A49. Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos asegurarán que el revisor de control de calidad del encargo:

- no sea seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;
- no participe de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;
- no tome decisiones que correspondan al equipo del encargo; y
- no esté sometido a otras consideraciones que puedan amenazar su objetividad.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para efectuar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrate a personas externas debidamente cualificadas, se aplicarán los requerimientos de los apartados 39-41 y las orientaciones de los apartados A47-A48.

Consideraciones específicas para las entidades de auditoría del sector público

A51. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un Interventor General u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 43)

A52. Todo procedimiento eficaz favorecerá la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionará orientaciones claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y exigirá documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas.

A53. Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 45)

A54. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban dicho plazo, el apartado 45 requiere que la firma de auditoría establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A55. En los supuestos de emisión de dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo consideraran cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente a efectos de la consolidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera a efectos de una auditoría legal.

Confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (Ref: Apartado 46)

A56. Los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma de auditoría a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos, salvo que se haya recibido una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o existan responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables de hacerlo.[4] Las disposiciones legales–o reglamentarias específicas pueden imponer obligaciones adicionales al personal de la firma de auditoría de preservar la confidencialidad del cliente, en especial cuando se trata de datos de naturaleza personal.

A57. Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro soporte, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, ampliar o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo puede incluir aquellos que:

- permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a terceros a través de internet;
- impidan cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

A58. Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos podrán incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.
- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten pertinentes.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.
- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para asegurar su adecuada distribución y su archivo confidencial.

A59. Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservar la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

[4] Véanse, por ejemplo, la Sección 140.7 del Código del IESBA.

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, catalogando y firmando dichas copias, en su caso; y
- Haga lo necesario para que las copias escaneadas puedan recuperarse e imprimirse, en su caso.

Pueden existir razones legales, reglamentarias o de otro tipo para que la firma de auditoría conserve en papel la documentación original que haya sido escaneada.

Conservación de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A60. La necesidad de conservación de la documentación de los encargos por parte de la firma de auditoría y el plazo de conservación variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma, por ejemplo, en función de si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. El plazo de conservación también puede depender de otros factores, como por ejemplo, si disposiciones legales o reglamentarias locales prescriben plazos de conservación específicos para determinados tipos de encargos, o si, en ausencia de requerimientos legales o reglamentarios específicos, existen plazos de conservación generalmente aceptados.

A61. En el caso específico de los encargos de auditoría, por lo general el plazo de conservación no será inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

A62. Los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos incluirán aquellos que permitan cumplir los requerimientos del apartado 47 durante el plazo de conservación, por ejemplo, para:

- permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el plazo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede actualizarse o cambiar con el paso del tiempo.
- proporcionar, en su caso, un registro de los cambios efectuados en la documentación de los encargos después de que hayan sido terminados los correspondientes archivos; y
- permitir que terceros autorizados puedan tener acceso a la documentación de encargos específicos, y revisarla, con fines de control de calidad o con otros propósitos.

Propiedad de la documentación de los encargos

A63. Salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o sus resúmenes siempre que dicha revelación no menoscabe la validez del trabajo realizado o, en el caso de encargos que proporcionan un grado de seguridad, la independencia de la firma de auditoría o de su personal.

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 48)

A64. El propósito de la realización de un seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad es ofrecer una evaluación:

- del cumplimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- de si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado y eficazmente implementado; y
- de si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias.

A65. El examen y la evaluación continuados del sistema de control de calidad incluye cuestiones como las siguientes:
- Análisis de:
  - O la evolución registrada en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como, en su caso, del modo en el que se reflejan en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría;
  - O la confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y los procedimientos relativos a la independencia;
  - O la formación profesional continuada, incluida la formación práctica; y
  - O las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- Determinación de las medidas correctoras que se han de tomar y de las mejoras del sistema que se han de realizar, incluida la información de retorno sobre las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la formación teórica y práctica.
- Comunicación, al personal de la firma de auditoría competente, de las debilidades identificadas en el sistema, en el grado de conocimiento del sistema o en su cumplimiento.
- Seguimiento por parte del personal de la firma de auditoría competente, con el fin de que se realicen con prontitud las modificaciones necesarias de las políticas y de los procedimientos de control de calidad.

A66. Las políticas y los procedimientos relativos a los ciclos de inspección pueden, por ejemplo, establecer un ciclo que cubra tres años. El modo en que se organiza el ciclo de inspección, incluido el momento de selección de cada encargo, depende de muchos factores, tales como:
- La dimensión de la firma de auditoría;
- El número de oficinas y su ubicación geográfica.
- Los resultados de anteriores procedimientos de seguimiento.
- El nivel de autoridad tanto del personal como de las oficinas (por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones o si sólo puede hacerlo la oficina principal).
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
- Los riesgos asociados a los clientes de la firma de auditoría y a los encargos concretos.

A67. El proceso de inspección incluye la selección de los encargos concretos, algunos de los cuales pueden ser seleccionados sin notificación previa al equipo del encargo. Para determinar la extensión de las inspecciones, la firma de auditoría puede tener en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa de inspección externa independiente. Sin embargo, un programa de inspección externa independiente no sustituye al programa interno de seguimiento propio de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A68. En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, los procedimientos de seguimiento pueden tener que ser realizados por las personas responsables del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno de la firma de auditoría, o que participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Una firma de auditoría que cuente con un número de personas limitado puede elegir recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento. Como alternativa, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

Comunicación de las deficiencias (Ref: Apartado 50)

A69. No es necesario que, al informar sobre deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los encargos, se incluya una identificación de los encargos específicos de los que se trata, aunque, en algunos casos, dicha identificación puede resultar necesaria para el correcto cumplimiento de las responsabilidades de las personas que no sean los socios de los encargos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Quejas y denuncias

Fuentes de las quejas y denuncias (Ref: Apartado 55)

A70. Las quejas y denuncias (excluidas las que son claramente insustanciales) pueden provenir de dentro o de fuera de la firma de auditoría. Pueden ser realizadas por personal de la firma de auditoría, por clientes o por terceros. Pueden ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos o por otro personal de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de investigación (Ref: Apartado 56)

A71. Las políticas y procedimientos establecidos en relación con la investigación de las quejas y denuncias pueden prever, por ejemplo, que el socio que supervisa la investigación:
- tenga experiencia suficiente y adecuada;
- tenga autoridad dentro de la firma de auditoría; y
- no participe de ningún otro modo en el encargo.

Si es necesario, el socio que supervisa la investigación puede involucrar a los asesores jurídicos.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A72. Es posible que no sea factible, en el caso de firmas de auditoría que cuenten con un número reducido de socios, que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión y los profesionales ejercientes individuales pueden recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias.

Documentación del sistema de control de calidad (Ref: Apartado 57)

A73. La forma y el contenido de la documentación que evidencia el funcionamiento de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad es una cuestión de juicio y depende de un cierto número de factores, entre los que se incluyen los siguientes:
- La dimensión de la firma de auditoría y el número de oficinas.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.

Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión pueden utilizar bases de datos electrónicas para documentar cuestiones como las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño y los resultados de las inspecciones de seguimiento.

A74. Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo:
- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación de lo siguiente:
  - la adopción de las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - de si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado y eficazmente implementado; y
  - si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal modo que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y los fundamentos en que se base la determinación de si son necesarias medidas adicionales y, en su caso, cuáles.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A75. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones y formularios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200: OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
La auditoría de estados financieros	3-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos globales del auditor	11-12
Definiciones	13
Requerimientos	
Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros	14
Escepticismo profesional	15
Juicio profesional	16
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	17
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	18-24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La auditoría de estados financieros	A1-A13
Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros	A14-A17
Escepticismo profesional	A18-A22
Juicio profesional	A23-A27
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	A28-A52
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	A53-A76

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina "auditor".

2. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

La auditoría de estados financieros

3. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref.: Apartado A1)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A2–A11)

5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (Ref.: Apartados A30–A54)

6. El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.[5] En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.

7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

   - Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
   - Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
   - Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref.: Apartados A12–A13)

9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.[6]

---

[5] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[6] Véase, por ejemplo, NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240, apartado 43, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA se aplica a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

    (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

    (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita) [7], si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

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

a) Marco de información financiera aplicable: marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

    (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

    (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.

b) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NIA:

    (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

    (ii) La adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de ésta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

[7] En las NIA únicamente se utiliza el término "renuncia".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

c) Riesgo de auditoría: riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.
d) Auditor: la o las personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "auditor". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
e) Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.
f) Estados financieros: presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref.: Apartados A1–A1a)
g) Información financiera histórica: información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
h) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
i) Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

j) Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría: la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:
   (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
   (ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
   (iii) de proporcionar al auditor:
      a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
      b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
      c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como "de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera", o "de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera*".

La "premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría" también puede denominarse "la premisa".

k) Juicio profesional: aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

l) Escepticismo profesional: actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

m) Seguridad razonable: en el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

n) Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

(i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

(ii) Riesgo de control – Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

o) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A16–A19)

Escepticismo profesional

15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A20–A24)

Juicio profesional

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A25–A29)

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref.: Apartados A30–A54)

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref.: Apartados A55–A59)

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref.: Apartados A60–A68)

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref.: Apartados A69–A71)

    (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref.: Apartado A72)

    (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A73)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría:

    (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o

    (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref.: Apartados A74–A75)

23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref.: Apartado A76)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA 230, debe ser documentado.[8] (Ref.: Apartados A77–A78)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref.: Apartado 3)

A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que

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

expresen opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

Preparación de los estados financieros (Ref.: Apartado 4)

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:

(a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.

(b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobiemo de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) de proporcionar al auditor:

(ii) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(iii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobiemo de la entidad para los fines de la auditoría; y

(iv) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

A3. La preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.

La preparación de los estados financieros requiere que la dirección ejerza un juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, "estados financieros con fines generales"); o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, "estados financieros con fines específicos").

A5. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de información financiera puede comprender a la vez normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios. Otras fuentes pueden proporcionar directrices sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede englobar dichas otras fuentes o puede incluso consistir únicamente en tales fuentes. Dichas otras fuentes pueden incluir:

- el entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con cuestiones contables;
- interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- opiniones publicadas, de diferente rango, sobre cuestiones contables emergentes, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- publicaciones contables.

Cuando existen conflictos entre el marco de información financiera y las fuentes de las que se pueden obtener directrices sobre su aplicación, o entre las distintas fuentes que componen el marco de información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

A6. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

A7. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board (IASB)).

A8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros.

- Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), *Información financiera con base contable en el criterio contable de caja* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board) establece que, cuando una entidad del sector público prepara sus estados financieros de conformidad con dicha NICSP (IPSAS), el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.
- Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
  - Balance de situación.
  - Estado de resultados.
  - Estado de beneficios retenidos.
  - Estado de flujos de efectivo.
  - Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
  - Estado de cambios en el patrimonio neto.
  - Estado de ingresos y gastos.
  - Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.

A9. La NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable.[9] La NIA 800 (Revisada) trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.[10]

A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades

[9] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[10] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8.

descritas en el apartado A27, como condición previa para la aceptación del encargo de auditoría.[11]

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

A11. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público puede comprender responsabilidades adicionales, tales como la responsabilidad de la ejecución de las transacciones y los actos de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, u otras disposiciones.[12]

Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref.: Apartado 8)

A12. La opinión expresada por el auditor se refiere a si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos de información financiera incluyen requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; para dichos marcos, la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye su presentación.

A13. Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NIA requieren una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NIA a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

Definiciones

Estados financieros (Ref.: Apartado 13(f))

A14. Algunos marcos de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.

A15. La información explicativa o descriptiva que se debe incluir en los estados financieros según el marco de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

3. **Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros** (Ref.: Apartado 14)

A16. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standard Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (the IESBA Code)] relativos a la auditoría de estados financieros, así como los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A17. La parte A del Código de ética de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros y

[11] NIA 210, apartado 6(b).

[12] Véase apartado A59.

proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales a cumplir por el auditor según el Código de ética de IESBA son:

(a) integridad;
(b) objetividad;
(c) competencia y diligencia profesionales;
(d) confidencialidad, y
(e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de ética de IESBA detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas.

A18. En el caso de un encargo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia del Código de ética de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de ética de IESBA, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

A19. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1,[13] o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes,[14] tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.[15] La NIA 220 establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables. Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría.[16] La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 15)

A20. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

- La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA.

A21. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.

---

[13] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

[14] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 2.

[15] NICC 1, apartados 20-25.

[16] NIA 220, apartados 9-12.

- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

A22. El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, implica atender a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.

A23. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría.[17] En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o de existencia de indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión.[18]

A24. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable.

Juicio profesional (Ref.: Apartado 16)

A25. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

A26. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A27. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220,[19] facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

---

[17] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9.

[18] NIA 240, apartado 13; NIA 500, apartado 11; NIA 550, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

[19] NIA 220, apartado 18.

A28. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A29. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría.[20] El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoria (Ref.: Apartados 5 y 17)

4. Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual[21]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

A31. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A32. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A33. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 500 y otras NIA aplicables establecen requerimientos y proporcionan orientaciones adicionales aplicables durante toda la auditoría en relación con las consideraciones del auditor acerca de la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo de auditoría

A34. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia

---

[20] NIA 230, apartado 8.

[21] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de Incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 9.

obtenida durante toda la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A35. A efectos de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de estados financieros.

Riesgos de incorrección material

A36. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:
- los estados financieros en su conjunto; y
- las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

A37. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros en su conjunto se refieren a los riesgos de incorrección material que conciernen de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.

A38. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo. Los auditores utilizan distintos enfoques para lograr el objetivo de valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general entre los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran de utilidad dicho modelo en la planificación de los procedimientos de auditoría.

A39. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad y existen con independencia de la auditoría de los estados financieros.

A40. El riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. Por ejemplo, puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A41. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento del control interno por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control interno. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar.[22]

[22] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7-17.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A42. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los "riesgos de incorrección material". Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.

A43. La NIA 315 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

5. Riesgo de detección

A44. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.

A45. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Cuestiones como:

- una planificación adecuada;
- una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
- la aplicación del escepticismo profesional; y
- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado,

6. contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.

A46. La NIA 300[23] y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

Limitaciones inherentes a la auditoría

A47. No cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado el que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La naturaleza de la información financiera

A48. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o valoraciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre, y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo,

[23] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.[24]

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A49. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.
- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autentificación de documentos, ni se pretende que lo sea.
- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A50. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos de información financiera (véase, por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros* del IASB). En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la informa

A51. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones.

A52. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la

[24] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar* y NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 12.

aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas;[25] y

- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población.[26]

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A53. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550[27] para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250[28] para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada)[29] para más detalles.

7. Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

A54. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref.: Apartado 18)

A55. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

A56. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.

A57. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA.

---

[25] NIA 315 (Revisada), apartados 5-10.

[26] NIA 330; NIA500; NIA 520, *Procedimientos analíticos*; NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

[27] NIA 550, *Partes vinculadas.*

[28] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.*

[29] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

A58. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables de dicha jurisdicción o país.

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

A59. Las NIA son aplicables a los encargos del sector público. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como resoluciones parlamentarias, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NIA. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (International Organization of Supreme Audit Institutions) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

Contenido de las NIA (Ref.: Apartado 19)

A60. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En especial, puede:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también puede proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

A62. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

A63. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:

- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
- La materia objeto de análisis de la NIA.
- Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
- El contexto en el que se enmarca la NIA.

A64. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada "Definiciones", una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

A65. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A66. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una "entidad de pequeña dimensión" se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:
(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra entidad que posee a la entidad siempre que el propietario presente las características cualitativas relevantes); y
(b) una o más de las siguientes características:
(i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
(ii) contabilidad sencilla;
(iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
(iv) reducido número de controles internos;
(v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
(vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Dichas características cualitativas no son exhaustivas, ni exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, ni estas últimas presentan necesariamente todas estas características.

A67. Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A68. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como "propietario-gerente".

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref.: Apartado 21)

A69. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persigue la NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:
- la comprensión de lo que debe lograr y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
- la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del encargo.

A70. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A71. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A55, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta NIA requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la

consecución del objetivo establecido en la NIA 540, el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref.: Apartado 21(a))

A72. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NIA por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIA, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIA.

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 21(b))

A73. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):

- evaluar si, como resultado del cumplimiento de otras NIA, se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;
- ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o
- aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 22)

A74. En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la NIA 610 (Revisada 2013)[30] es aplicable.

A75. En una NIA aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo es aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito. Por ejemplo:

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance[31] supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad[32] las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría , el cual depende de la existencia de dichas deficiencias significativas; y el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la presentación y revelación de información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable,[33] que depende de si

---

30 NIA 610 (Revisada 2013), *Utiiización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

31 NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

32 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.

33 NIA 501, *Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13.

dicho marco requiere o permite tal revelación de información, son ejemplos de requerimientos condicionales implícitos.

En algunos casos, se puede indicar que un requerimiento está condicionado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Por ejemplo, se puede requerir que el auditor renuncie al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, o se puede requerir que el auditor emprenda determinadas actuaciones, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. Según la jurisdicción de que se trate, la autorización o prohibición por las disposiciones legales o reglamentarias puede ser explícita o implícita.

Inaplicación de un requerimiento (Ref.: Apartado 23)

A76. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable.[34] Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

Objetivo no alcanzado (Ref.: Apartado 24)

A77. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es una cuestión de juicio profesional del auditor. Dicho juicio tiene en cuenta los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de los requerimientos de las NIA y la evaluación del auditor sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y sobre si es necesario realizar más trabajo en las circunstancias específicas del encargo para alcanzar los objetivos establecidos en las NIA. En consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una NIA.
- Tengan como resultado que no sea factible o posible que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría adicional tal y como habría sido necesario con arreglo a los objetivos de conformidad con el apartado 21, por ejemplo, debido a una limitación de la evidencia de auditoría disponible.

A78. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos globales. Si bien no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, mediante un listado de comprobaciones) que se han alcanzado los objetivos individuales, documentar que no se ha alcanzado un objetivo ayudará al auditor a evaluar si ello le ha impedido alcanzar los objetivos globales.

[34] NIA 230, apartado 12.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210: ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4–5
Requerimientos	
Condiciones previas a la auditoría	6–8
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	9–12
Auditorías recurrentes	13
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	14–17
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	18–21
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Condiciones previas a la auditoría	A2–A21
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	A22-A29
Auditorías recurrentes	A30
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	A31-A35
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	A36-A39
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo de auditoría	
Anexo 2: Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220[1] trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref.: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:
   (a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y
   (b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

---

[1] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Condiciones previas a la auditoría: utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[2] sobre la que se realiza una auditoría.

5. A efectos de esta NIA, las referencias a "la dirección" deberán interpretarse en lo sucesivo como referidas a "la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad".

Requerimientos

Condiciones previas a la auditoría

6. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:
   a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref.: Apartados A2–A10)
   b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (Ref.: Apartados A11–A14, A21)
      i. la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (Ref.: Apartado A15)
      ii. el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y (Ref.: Apartados A16–A19)
      iii. la necesidad de proporcionar al auditor:
         a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
         b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría, y
         c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Limitación al alcance de la auditoría antes de la aceptación del encargo de auditoría

7. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad incluyen en la propuesta de los términos de un encargo de auditoría la imposición de una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Otros factores que afectan a la aceptación de un encargo de auditoría

8. Si no se dan las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:
   (a) si determina que no es aceptable el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros, salvo en los casos previstos en el apartado 19; o
   (b) si no se ha alcanzado el acuerdo mencionado en el apartado 6(b).

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. (Ref.: Apartado A22)

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref.: Apartados A23–A27)
    (a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
    (b) las responsabilidades del auditor;
    (c) las responsabilidades de la dirección;

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13.

(d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y

(e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y (Ref.: Apartado A24)

(f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

11. Si las disposiciones o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal como se establecen en el apartado 6(b). (Ref.: Apartados A23, A28–A29)

12. Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades para la dirección similares a las descritas en el apartado 6(b), el auditor podrá determinar que dichas disposiciones incluyen responsabilidades que, a su juicio, tienen efectos equivalentes a los recogidos en dicho apartado. En relación con aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor podrá utilizar en el acuerdo escrito la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen. En el caso de responsabilidades no establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias, en el acuerdo escrito se utilizará la descripción del apartado 6(b). (Ref.: Apartado A28)

Auditorías recurrentes

13. En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría. (Ref.: Apartado A30)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

14. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello. (Ref.: Apartados A31–A33)

15. Si antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref.: Apartados A34–A35)

16. Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

17. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:

(a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y

(b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias

18. Si existen disposiciones legales o reglamentarias que complementen las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, el auditor determinará si hay algún conflicto entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales. Si existen conflictos de este tipo, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si:

(a) los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o

(b) la descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Si ninguna de las actuaciones anteriores es posible, el auditor decidirá si es necesario expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705.[3] (Ref.: Apartado A36)

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias: otras cuestiones que afectan a la aceptación.

19. Si el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, el auditor aceptará el encargo de auditoría sólo si se dan las siguientes condiciones: (Ref.: Apartado A37)

    (a) que la dirección acepte revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesaria para evitar que éstos induzcan a error; y

    (b) que en los términos del encargo de auditoría se disponga:

        (i) que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales, de conformidad con la NIA 706 (Revisada);[4] y

        (ii) que salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases "expresan la imagen fiel", o "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluya dicha frase.

20. Si no se dan las condiciones descritas en el apartado 19 y el auditor está obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a llevar a cabo el encargo de auditoría, el auditor deberá:

    (a) evaluar, en el informe de auditoría, el efecto de estados financieros que inducen a error; y

    (b) incluir una referencia adecuada a esta cuestión en los términos del encargo de auditoría.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

21. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente establecen el formato o la redacción del informe de auditoría en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de las NIA. En estas circunstancias, el auditor evaluará:

    (a) si los usuarios pudieran interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser este el caso,

    (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.[5]

    Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posible interpretación errónea, el auditor no aceptará el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de acuerdo con dichas disposiciones no cumple las NIA. En consecuencia, el auditor no incluirá en el informe de auditoría mención alguna de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA.[6] (Ref.: Apartados A38–A39)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

A1. Los encargos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los encargos de auditoría, sólo podrán aceptarse cuando el profesional ejerciente considere que se

---

[3] NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.*

[4] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[5] NIA 706 (Revisada).

[6] Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 43.

cumplirán los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional, y cuando el encargo presente determinadas características.[7] Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría, y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220.[8] La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.

Condiciones previas a la auditoría

El marco de información financiera (Ref.: Apartado 6(a))

A2. Una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento es que los criterios a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe.[9] Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis, incluidas, en su caso, las referencias para la presentación y revelación de la información. La aplicación de criterios adecuados permite una evaluación o medición de la materia objeto de análisis razonablemente congruente en el contexto de la aplicación del juicio profesional. A efectos de las NIA, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el auditor utiliza para auditar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel.

A3. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el auditor carece de criterios adecuados para auditar los estados financieros. En muchos casos, el auditor puede presumir que el marco de información financiera aplicable es aceptable, tal como se describe en los apartados A8-A9.

Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

A4. Los factores relevantes para que el auditor determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:
- la naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro);
- el objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos);
- la naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero); y
- si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable.

A5. Muchos de los usuarios de los estados financieros no pueden exigir estados financieros adaptados a sus necesidades específicas de información. Aunque no se puedan satisfacer todas las necesidades de información de usuarios específicos, existen necesidades de información financiera comunes a un amplio espectro de usuarios. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios se denominan estados financieros con fines generales.

A6. En algunos casos, los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Dichos estados financieros se denominan estados financieros con fines específicos. Las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información financiera aplicable en dichas circunstancias. La NIA 800 examina la aceptabilidad de los marcos de información financiera diseñados para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos.[10]

---

7 Marco Internacional de los encargos de aseguramiento, apartado 17.

8 NIA 220, apartados 9-11.

9 *Marco Internacional de encargos de aseguramiento*, apartado 17(b)(ii).

10 NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A7. Una vez aceptado el encargo de auditoría, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban la utilización de dicho marco, los requerimientos de los apartados 19-20 serán aplicables. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban la utilización de dicho marco, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Si la dirección adopta otro marco, se acordarán, tal como exige el apartado 16, nuevos términos del encargo de auditoría para reflejar el cambio de marco, puesto que los términos anteriormente acordados ya no serán exactos.

Marcos de información con fines generales

A8. Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales. En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Ejemplos de dichas normas de información financiera son los siguientes:

- las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board);
- las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board); y
- los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo siga un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.

Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados financieros con fines generales suelen identificar dichas normas de información financiera como el marco de información financiera aplicable.

Marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias

A9. De conformidad con el apartado 6(a), se requiere que el auditor determine si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que se debe utilizar para la preparación de los estados financieros con fines generales de determinados tipos de entidades. Salvo disposición en contrario, se presumirá que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines generales que preparen dichas entidades. En el caso de que el marco no se considere aceptable, serán aplicables los apartados 19-20.

Jurisdicciones que no cuentan con organismos emisores de normas o con marcos de información financiera prescritos

A10. Si una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o donde no existen disposiciones legales o reglamentarias que prescriban la utilización del marco de información financiera, la dirección determinará un marco de información financiera que deberá utilizarse para la preparación de los estados financieros. El anexo 2 contiene orientaciones para determinar la aceptabilidad de los marcos de información financiera en estas circunstancias.

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado 6(b))

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b).[11] En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o

---

[11] NIA 200, apartado A4.

reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla. En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9-12, asume dichas responsabilidades.

A12. El modo en que las responsabilidades de información financiera se distribuyen entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad varía en función de los recursos y de la estructura de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como de las respectivas funciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan en ésta. En la mayoría de los casos, la dirección es responsable de la ejecución, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tendrán, o asumirán, la responsabilidad de aprobar los estados financieros o de hacer el seguimiento del control interno de la entidad relacionado con la información financiera. En entidades de gran dimensión, o en entidades públicas, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, un comité de auditoría puede tener determinadas responsabilidades de supervisión.

A13. La NIA 580 requiere que el auditor solicite a la dirección manifestaciones escritas de que ha cumplido con determinadas responsabilidades.[12] Por tanto, puede ser adecuado poner en conocimiento de la dirección que se espera recibir dichas manifestaciones escritas, además de las manifestaciones escritas requeridas por otras NIA y, en caso necesario, de manifestaciones escritas que sustenten otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o varias afirmaciones específicas de los estados financieros.

A14. Si la dirección rehúsa reconocer sus responsabilidades o proporcionar las manifestaciones escritas, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.[13] En estas circunstancias, no sería adecuado que el auditor aceptara el encargo de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo exijan. En los casos en que se requiera que el auditor acepte el encargo de auditoría, puede ser necesario que el auditor explique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el informe de auditoría.

Preparación de los estados financieros (Ref.: Apartado 6(b)(i))

A15. La mayoría de los marcos de información financiera comprenden requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; con arreglo a dichos marcos, *la preparación* de los estados financieros de conformidad con los marcos de información financiera incluye *su presentación*. En el caso de un marco de imagen fiel, la importancia del objetivo de presentación fiel es tal que la premisa acordada con la dirección incluye una referencia específica a la presentación fiel, o a la responsabilidad de asegurar que los estados financieros "expresarán la imagen fiel" de conformidad con el marco de información financiera.

Control interno (Ref.: Apartado 6(b)(ii))

A16. La dirección mantiene el control interno que considera necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. El control interno, independientemente de su eficacia, únicamente puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable de que alcanzará sus objetivos de información financiera, dadas las limitaciones inherentes al control interno.[14]

A17. Una auditoría independiente realizada de conformidad con las NIA no exime a la dirección de mantener el control interno necesario para la preparación de los estados financieros. En

---

[12] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartados 10-11.

[13] NIA 580, apartado A26.

[14] NIA 315 (Revisada,) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado A54.

consecuencia, el auditor debe obtener la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con el control interno. No obstante, el acuerdo requerido por el apartado 6(b)(ii) no implica que el auditor considere que el control interno mantenido por la dirección haya logrado su objetivo o esté libre de deficiencias

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término "control interno" abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes, que pueden describirse como el entorno de control: el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el sistema de información, incluidos los correspondientes procesos de negocio relevantes para la información financiera y su comunicación; las actividades de control; y el seguimiento de los controles. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento.[15] El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A19. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden referirse a la responsabilidad de la dirección en relación con la adecuación de los libros y registros contables o de los sistemas contables. En algunos casos, la práctica general puede distinguir entre los libros y registros contables o los sistemas contables, por una parte, y el control o los controles internos, por otra. Dado que, tal como se indica en el apartado A18, los libros y registros contables o los sistemas contables son una parte integrante del control interno, el apartado 6(b)(ii) no hace referencia específica a estos al describir la responsabilidad de la dirección. Para evitar malentendidos, puede resultar adecuado que el auditor explique a la dirección el alcance de dicha responsabilidad.

Información adicional (Ref.: Apartados (b)(iii)(b))

A19A. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría*.

A20. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Consideraciones relevantes para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 6(b))

A21. Uno de los objetivos del acuerdo sobre los términos del encargo de auditoría es evitar malentendidos acerca de las responsabilidades respectivas de la dirección y del auditor. Por ejemplo, si un tercero ha facilitado la preparación de los estados financieros, puede ser útil recordar a la dirección que sigue siendo responsabilidad suya la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

---

[15] NIA 315 (Revisada) apartado A59 y Anexo 1.

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (Ref.: Apartado 9)

A22. La función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito[16] (Ref.: Apartados 10–11)

A23. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10. Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200.[17] Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701.[18]
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información,[19] con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.

---

[16] En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

[17] NIA 200, apartados 3-9.

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

[19] Tal como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

A25. Cuando no se requiera que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, puede ser útil para el auditor referirse en los términos del encargo de la auditoría a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

A26. Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

- Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Una referencia y una descripción de las responsabilidades del auditor establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a una autoridad competente ajena a la entidad.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

En el anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

Auditorías de componentes

A27. Cuando el auditor de una entidad dominante sea también el auditor de un componente, los factores que pueden influir en la decisión de enviar o no una carta de encargo de auditoría separada al componente son, entre otros, los siguientes:

- a quién compete el nombramiento del auditor del componente;
- si va a emitirse un informe de auditoría separado referido al componente;
- los requerimientos legales en relación con el nombramiento de auditores;
- el porcentaje de propiedad de la dominante; y
- el grado de independencia de la dirección del componente con respecto a la dominante.

Responsabilidades de la dirección prescritas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartados 11-12)

A28. Aun en el supuesto de que, en las circunstancias descritas en los apartados A23 y A29, el auditor llegue a la conclusión de que no es necesario recoger determinados términos del encargo de auditoría en la carta de encargo, el apartado 11 requiere que el auditor solicite un acuerdo escrito de la dirección de que ésta reconoce y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b). Sin embargo, según el apartado 12, en dichos acuerdos escritos se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades de la dirección cuyos efectos sean equivalentes a los descritos en el apartado 6(b). Es posible que las organizaciones de auditores, el organismo emisor de normas de auditoría o la autoridad reguladora en materia de auditoría de una jurisdicción hayan proporcionado orientaciones sobre si la descripción de las disposiciones legales o reglamentarias es equivalente.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables a las auditorías del sector público generalmente regulan el nombramiento de los auditores del sector público y, por lo general, establecen sus responsabilidades y facultades, incluido el acceso a los registros de la entidad y a otra información. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría, el auditor del sector público podrá, no obstante, considerar beneficioso emitir una carta de encargo más completa que la permitida por el apartado 11.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***Auditorías recurrentes** (Ref.: Apartado 13)*

A30. El auditor puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo de auditoría o recordar a la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría.
- Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría.
- Un cambio reciente en la alta dirección.
- Un cambio significativo en la propiedad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios.
- Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros.
- Un cambio en otros requerimientos de información.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

Solicitud para modificar los términos del encargo de auditoría (Ref.: Apartado 14)

A31. Un cambio de las circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio, o una limitación al alcance del encargo de auditoría, ya venga impuesta por la dirección o sea causada por otras circunstancias, pueden dar lugar a que la entidad solicite al auditor una modificación de los términos del encargo de auditoría. El auditor, tal como exige el apartado 14, examinará la justificación de la solicitud y, especialmente, las implicaciones de una limitación al alcance del encargo de auditoría.

A32. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de auditoría.

A33. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Un ejemplo sería cuando el auditor no consigue obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las cuentas a cobrar y la entidad solicita que el encargo de auditoría se convierta en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una denegación de opinión.

Solicitud de conversión en un encargo de revisión o de servicios relacionados (Ref.: Apartado 15)

A34. Antes de aceptar convertir un encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el auditor que haya sido contratado para realizar la auditoría de conformidad con las NIA puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en los apartados A31-A33, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A35. Si el auditor concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el trabajo de auditoría realizado hasta el momento del cambio puede ser relevante para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que deba realizarse y el informe que deba emitirse habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

(a) el encargo original de auditoría; ni

(b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de auditoría, salvo en los casos en que el encargo de auditoría se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartado 18)

A36. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden complementar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, con requerimientos adicionales relativos a la preparación de estados financieros. En dichas jurisdicciones, el marco de información financiera aplicable a efectos de aplicar las NIA abarca tanto el marco de información financiera identificado como los requerimientos adicionales, siempre y cuando éstos no entren en conflicto con este último marco de información financiera. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben revelaciones de información adicionales a las requeridas por las normas de información financiera o cuando reducen el número de opciones aceptables existentes en las normas de información financiera.[20]

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias-Otras cuestiones que afectan a la aceptación (Ref.: Apartado 19)

A37. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir que en la redacción de su opinión el auditor utilice las frases "expresan la imagen fiel" o "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales", en el supuesto de que el auditor concluya que, de no haber sido prescrito por dichas disposiciones, el marco de información financiera aplicable no habría sido aceptable. En este caso, los términos de la redacción prescrita para el informe de auditoría difieren significativamente de los requerimientos de las NIA (véase el apartado 21).

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias **(Ref.: Apartado 21)**

A38. Las NIA requieren que el auditor no manifieste haber cumplido las NIA salvo si ha cumplido todas las NIA aplicables a la auditoría.[21] Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban una estructura o una redacción del informe de auditoría en un formato o con unos términos que difieran significativamente de los requerimientos de las NIA y el auditor concluya que incluir una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posibilidad de interpretación errónea, el auditor puede plantearse incluir una declaración en el informe de auditoría en la que exprese que la auditoría no se ha realizado de conformidad con las NIA. No obstante, se recomienda que el auditor aplique las NIA, incluidas las NIA que tratan del informe de auditoría, en la medida de lo posible, si bien no se le permitirá mencionar que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A39. En el sector público, la legislación que regula el mandato de auditoría puede establecer requerimientos específicos. Por ejemplo, puede exigirse al auditor que informe directamente a un ministro, al Parlamento o al público si la entidad trata de limitar el alcance de la auditoría.

Anexo 1

(Ref.: Apartados A24–A26)

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o

---

[20] La NIA 700 (Revisada), apartado 15, incluye un requerimiento en relación con la evaluación de si los estados financieros se refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

[21] NIA 200, apartado 20.

prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13 de esta NIA). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

***

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC:[22]

[*Objetivo y alcance de la auditoría*]

Han solicitado ustedes[23] que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[*Responsabilidades del auditor*]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.[24] No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o

---

22 Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - véase apartado A22.

23 A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

24 Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

[*Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA).*]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][25] reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;[26]

(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error, y

(c) proporcionarnos:[27]

  (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

  (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría, y

  (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*].

[Informes]

[*Insertar referencia adecuada a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).*]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

---

[25] Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

[26] O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

[27] Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(Firmado)

.....
Nombre y cargo
Fecha

Anexo 2

(Ref.: Apartado A10)

Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales

Jurisdicciones que carecen de organismos emisores de normas autorizados o reconocidos o de marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias

1. Tal como se establece en el apartado A10 de la presente NIA, cuando una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o cuando las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben la utilización de un marco de información financiera, la dirección identifica un marco de información financiera aplicable. Lo habitual en dichas jurisdicciones es utilizar normas de información financiera establecidas por alguno de los organismos indicados en el apartado A8 de esta NIA.
2. Por otro lado, en una determinada jurisdicción puede haber convenciones contables establecidas que se reconozcan generalmente como el marco de información financiera para los estados financieros con fines generales preparados por determinadas entidades especificadas que operen en dicha jurisdicción. Cuando se adopta dicho marco de información financiera, el apartado 6(a) de esta NIA requiere que el auditor determine si se puede considerar que las convenciones contables en su conjunto constituyen un marco de información financiera aceptable para estados financieros con fines generales. Cuando las convenciones contables se emplean de modo generalizado en una determinada jurisdicción, es posible que las organizaciones de auditores de dicha jurisdicción hayan examinado la aceptabilidad del marco de información financiera en nombre de los auditores. En otros casos, el auditor puede determinar este aspecto analizando si las convenciones contables presentan las características que habitualmente tienen los marcos de información financiera aceptables (véase el apartado 3 siguiente) o comparando las convenciones contables con los requerimientos de un marco de información financiera existente que se considere aceptable (véase el apartado 4 siguiente).
3. Los marcos de información financiera aceptables normalmente presentan las siguientes características, que hacen que la información financiera proporcionada en los estados financieros sea útil para los usuarios a los que se dirige:
   (a) Relevancia, esto es, que la información proporcionada en los estados financieros sea relevante para la naturaleza de la entidad y para el propósito de los estados financieros. Por ejemplo, en el caso de una empresa que prepara estados financieros con fines generales, la relevancia se evalúa en relación con la información necesaria para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas. Dichas necesidades se satisfacen habitualmente mediante la presentación de la situación financiera, de los resultados y de los flujos de efectivo de la empresa.
   (b) Integridad, en el sentido de que no se omitan transacciones ni hechos, saldos contables ni revelaciones de información que puedan afectar a las conclusiones basadas en los estados financieros.
   (c) Fiabilidad, en el sentido de que la información proporcionada en los estados financieros:
      (i) refleje, en su caso, el fondo económico de los hechos y transacciones, y no su mera forma legal; y
      (ii) tenga como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación de información razonablemente congruente si se utiliza en circunstancias similares.
   (d) Neutralidad, en el sentido de que contribuya a que la información de los estados financieros esté libre de sesgo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(e) Comprensibilidad, en el sentido de que la información de los estados financieros sea clara y exhaustiva, y no esté sujeta a interpretaciones significativamente diferentes.

4. El auditor puede decidir comparar las convenciones contables con los requerimientos de un marco de información financiera existente que se considere aceptable. Por ejemplo, el auditor puede comparar las convenciones contables con las NIIF. Con respecto a la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede decidir comparar las convenciones contables con un marco de información financiera específicamente desarrollado para dichas entidades por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido. Cuando el auditor realice dicha comparación y detecte diferencias, la decisión sobre si las convenciones contables adoptadas para la preparación de los estados financieros constituyen un marco de información financiera aceptable implica examinar las razones de las diferencias y si la aplicación de las convenciones contables, o la descripción del marco de información financiera en los estados financieros, puede dar lugar a estados financieros que induzcan a error.

5. Un conjunto de convenciones contables ideado para satisfacer preferencias individuales no es un marco de información financiera aceptable para estados financieros con fines generales. Igualmente, un marco de cumplimiento no será un marco de información financiera aceptable, salvo que sea generalmente aceptado en la jurisdicción de que se trate por quienes preparan los estados financieros y por sus usuarios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220: CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo	2-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	8
Requerimientos de ética aplicables	9-11
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	12-13
Asignación de equipos a los encargos	14
Realización del encargo	15-22
Seguimiento	23
Documentación	24-25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo	A1-A2
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	A3
Requerimientos de ética aplicables	A4-A7
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A8-A9
Asignación de equipos a los encargos	A10-A12
Realización del encargo	A13-A32
Seguimiento	A33-A35
Documentación	A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo

2. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

   (a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

   (b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[28]

---

[28] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 11.

Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartado A1)

3. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, los equipos del encargo son los responsables de implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo de auditoría y de proporcionar a la firma de auditoría la información necesaria para permitir el funcionamiento de aquella parte del sistema de control de calidad de la firma de auditoría que se refiere a la independencia.

4. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma o por terceros indique lo contrario. (Ref.: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

6. El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que:

   (a) la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

   (b) el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

   (a) Socio del encargo:[29] el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

   (b) Revisión de control de calidad del encargo: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

   (c) Revisor de control de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

   (d) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.[30] El término "equipo del encargo" también excluye a las personas pertenecientes a la función de auditoría interna del cliente que prestan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013).[31]

---

[29] En su caso, los términos "socio del encargo", "socio" y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

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

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

(e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

(f) Inspección: en el contexto de los encargos de auditoría finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

(g) Entidad cotizada: entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

(h) Seguimiento: proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

(i) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

(j) Red: una estructura más amplia:

(i) que tiene por objetivo la cooperación, y

(ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

(k) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

(l) Personal: socios y empleados.

(m) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(n) Requerimientos de ética aplicables: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, y que habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code)] relativas a la auditoría de los estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

(o) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.

(p) Persona externa debidamente cualificada: persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías de información financiera histórica, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías

8. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado. (Ref.: Apartado A3)

Requerimientos de ética aplicables

9. Durante la realización del encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A4–A5)

10. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar. (Ref.: Apartado A5)

Independencia

11. El socio del encargo llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo: (Ref.: Apartado A5)

    (a) obtendrá información relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de las firmas de la red, para detectar y evaluar circunstancias y relaciones que supongan amenazas a la independencia;

    (b) evaluará la información sobre los incumplimientos detectados, en su caso, de las políticas y los procedimientos de independencia de la firma de auditoría para determinar si constituyen una amenaza a la independencia en el encargo de auditoría; y

    (c) adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera adecuado, para renunciar al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. El socio del encargo informará a la firma de auditoría, a la mayor brevedad posible, de cualquier imposibilidad de resolver la cuestión, para que adopte las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A6–A7)

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

12. El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref.: Apartados A8–A9)

13. Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría a la mayor brevedad, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias. (Ref.: Apartado A9)

Asignación de equipos a los encargos

14. El socio del encargo deberá satisfacerse de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para:

    (a) realizar el encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

    (b) poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. (Ref.: Apartados A10–A12)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización

15. El socio del encargo se responsabilizará:

    (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Ref.: Apartados A13–A15, A20)

    (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.

Revisiones

16. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A16–A17, A20)

17. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A18–A20)

Consultas

18. El socio del encargo:

    (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;

    (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;

    (c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y

    (d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas. (Ref.: Apartados A21–A22)

Revisión de control de calidad del encargo

19. Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:

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

    (b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y

    (c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado. (Ref.: Apartados A23–A25)

20. El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará:

    (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;

    (b) la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría propuesto;

    (c) la revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas; y

    (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado. (Ref.: Apartados A26–A28, A30–A32)

21. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, al realizar la revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo también considerará lo siguiente:

    (a) la evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría;

    (b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y

    (c) si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref.: Apartados A29–A32)

Diferencias de opinión

22. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, con las personas consultadas o, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo, el

equipo del encargo aplicará las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría para el tratamiento y la resolución de las diferencias de opinión.

Seguimiento

23. Un sistema efectivo de control de calidad incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma de auditoría contenidos en la información más reciente difundida por esta y, en su caso, por otras firmas de la red, así como si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de auditoría. (Ref.: Para A33–A35)

Documentación

24. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[32]
    (a) Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
    (b) Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría, y cualquier discusión relevante con la firma de auditoría que sustente dichas conclusiones.
    (c) Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría.
    (d) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría. (Ref.: Apartado A36)
25. El revisor de control de calidad del encargo presentará, para el encargo de auditoría revisado, pruebas documentales de que:
    (a) se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
    (b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella; y
    (c) el revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste, no sean adecuados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo (Ref.: Apartado 2)

A1. La NICC 1, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. El sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría;
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización de los encargos y
- seguimiento.

Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el

[32] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

presente apartado e imponen obligaciones a la firma de auditoría que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

***Confianza en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría* (Ref.: Apartado 4)**

A2. Salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría en relación, por ejemplo, con:

- La competencia del personal, merced al proceso de selección y a la formación.
- La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, merced al proceso de seguimiento.

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías (Ref.: Apartado 8)

A3. Dado que el socio del encargo es responsable de la calidad global de cada encargo de auditoría, sus actuaciones y sus comunicaciones a los demás miembros del equipo del encargo han de resaltar:

(a) la importancia para la calidad de la auditoría de:

(i) la realización de un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(ii) el cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma;

(iii) la emisión de informes de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias; y

(iv) la facultad que tiene el equipo del encargo de poner de manifiesto sus reservas sin temor a represalias; y

(b) el hecho de que la calidad es esencial en la realización de encargos de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables

***Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables* (Ref.: Apartado 9)**

A4. El Código de ética de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

(a) Integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales,

(d) confidencialidad; y

(e) comportamiento profesional.

Definición de "firma de auditoría", "red" y "firma de la red" (Ref.: Apartados 9–11)

A5. Las definiciones de "firma de auditoría", "red" y "firma de la red" en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. Por ejemplo, el Código de ética de IESBA define "firma de auditoría" como:

(a) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.

(b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios; y

(c) una entidad controlada por ellos mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

El Código de ética de IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos "red" y "firma de la red".

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 9-11, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

***Amenazas a la independencia* (Ref.: Apartado 11(c))**

A6. El socio del encargo puede detectar una amenaza a la independencia, en relación con el encargo de auditoría, que las salvaguardas no puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable. En tal caso, según lo requerido en el apartado 11(c), el socio del encargo informará a la persona o personas adecuadas pertenecientes a la firma de auditoría a fin de determinar las medidas adecuadas, lo que puede incluir la eliminación de la actividad o del interés que crea la amenaza, o la renuncia al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. Las disposiciones legales pueden establecer salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que lleven a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del espíritu del apartado 11. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref.: Apartado 12)

A8. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente.[33] Información como la que se enumera a continuación facilitará al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- la integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos;
- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
- las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o en encargos anteriores, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.

A8a. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables[34] pueden requerir que el auditor, antes de aceptar un encargo, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, cuando el auditor predecesor ha renunciado al encargo debido a un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de incumplimiento, el Código del IESBA requiere que el auditor predecesor, si lo solicita el auditor

[33] NICC 1, apartado 27(a).

[34] Véase, por ejemplo, la Sección 210.14 del Código del IESBA.

sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, necesita conocer el auditor sucesor propuesto antes de decidir si acepta el encargo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 12–13)

A9. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales. En consecuencia, pueden no ser aplicables algunos de los requerimientos y de las consideraciones en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría contemplados en los apartados 12, 13 y A8. No obstante, la información reunida como resultado del proceso descrito puede ser útil para los auditores del sector público a efectos de la valoración del riesgo y del cumplimiento de sus responsabilidades de información.

Asignación de equipos a los encargos (Ref.: Apartado 14)

A10. Se considera miembro del equipo del encargo a una persona especializada en un área específica de contabilidad o auditoría, tanto si ha sido contratada por la firma de auditoría como si trabaja para ella, que aplique procedimientos de auditoría en el encargo. Sin embargo, una persona con dicha especialización no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 18, A21 y A22.

A11. Al considerar la competencia y capacidad apropiadas que se espera tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta en relación con dicho equipo aspectos, tales como:

- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
- Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Su especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información relevante y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
- Su conocimiento de los sectores relevantes en los que el cliente desarrolla su actividad.
- Su capacidad de aplicar el juicio profesional.
- Su conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A12. En el sector público, la competencia adicional apropiada puede incluir las cualificaciones necesarias para cumplir los términos del mandato de auditoría en una determinada jurisdicción. Dicha competencia puede incluir el conocimiento de las disposiciones de información aplicables, incluida la información al Parlamento u otro órgano de gobierno, o cuando lo exija el interés público. El alcance más amplio de una auditoría en el sector público puede incluir, por ejemplo, algunos aspectos de ejecución de la auditoría o una valoración exhaustiva del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como la prevención y detección del fraude y de la corrupción.

Realización del encargo

***Dirección, supervisión y realización* (Ref.: Apartado 15(a))**

A13. La dirección del equipo del encargo conlleva informar a los miembros del equipo del encargo de cuestiones tales como:

- Sus responsabilidades, incluida la necesidad de cumplir los requerimientos de ética aplicables y de planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional como

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

requiere la NIA 200.[35]

- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Los objetivos del trabajo que se va a realizar.
- La naturaleza de la actividad de la entidad.
- Los temas relacionados con los riesgos.
- Los problemas que puedan surgir.
- El enfoque detallado para la realización del encargo.

La discusión entre los miembros del equipo del encargo permite a los miembros con menos experiencia plantear preguntas a los miembros con más experiencia de forma que pueda haber una adecuada comunicación en el equipo del encargo.

A14. Un trabajo en equipo y una formación práctica adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les asigna.

A15. La supervisión incluye cuestiones como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría.
- La consideración de la competencia y capacidad de cada uno de los miembros del equipo del encargo, en particular, si tienen suficiente tiempo para desarrollar su trabajo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo de auditoría.
- La respuesta a las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, considerando su significatividad y modificando adecuadamente el enfoque planificado.
- La determinación durante la realización de la auditoría de las cuestiones que deban ser objeto de consulta o consideración por parte de los miembros del equipo con más experiencia.

Revisiones

Responsabilidades de revisión (Ref.: Apartado 16)

A16. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a la responsabilidad de revisión se establecen basándose en que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia.[36]

A17. Una revisión consiste en la consideración de si, por ejemplo:

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

Revisión por el socio del encargo del trabajo realizado (Ref.: Apartado 17)

---

35 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15.

36 NICC 1, apartado 33.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A18. La revisión oportuna por el socio del encargo de las siguientes cuestiones, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella:

- áreas críticas de juicio, especialmente las relacionadas con cuestiones difíciles o controvertidas detectadas en el transcurso de la auditoría;
- riesgos significativos; y
- otras áreas que el socio del encargo considere importantes.

No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría, pero puede hacerlo. Sin embargo, tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de las revisiones.[37]

A19. Un socio del encargo que se haga cargo de una auditoría durante el desarrollo del encargo puede aplicar los procedimientos de revisión descritos en el apartado A18 para revisar el trabajo realizado hasta la fecha del cambio con el fin de asumir las responsabilidades propias de un socio del encargo.

Consideraciones aplicables cuando interviene un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría (Ref.: Apartados 15-17)

A20. Cuando intervenga un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, la dirección, supervisión y revisión del trabajo de dicho miembro del equipo puede incluir cuestiones tales como:

- acordar con dicho miembro del equipo la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo, y las funciones respectivas de dicho miembro y de otros miembros del equipo del encargo, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre ellos; y
- evaluar la adecuación del trabajo de dicho miembro del equipo, incluida la relevancia y razonabilidad de los hallazgos de dicho miembro del equipo o de sus conclusiones, y su congruencia con otra evidencia de auditoría.

***Consultas* (Ref.: Apartado 18)**

A21. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

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

A22. Puede ser conveniente que el equipo del encargo realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando ésta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad.

Revisión de control de calidad del encargo

Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 19(c))

A23. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros.[38] En el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada o cuando el encargo reúna los criterios para ser sometido a una revisión de control de calidad, dicha revisión facilita al auditor la determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

---

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

[38] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49.

A24. La realización de la revisión de control de calidad de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A25. La finalización de la revisión de control de calidad del encargo significa el cumplimiento, por parte del revisor de control de calidad del encargo, de los requerimientos de los apartados 20 y 21 y, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 22. La documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe de auditoría como parte del proceso de compilación del archivo de auditoría final. La NIA 230 establece requerimientos y proporciona orientaciones al respecto.[39]

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 20)

A26. Prestar una especial atención a los cambios en las circunstancias permite al socio del encargo determinar las situaciones en las que es necesaria una revisión de control de calidad del encargo, aunque al inicio del encargo no fuera requerida dicha revisión.

A27. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo en relación con el encargo de auditoría y su realización.

A28. Cuando es aplicable la NIA 701,[40] las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo a efectos de la formulación del informe de auditoría incluyen determinar:

- las cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría;
- las cuestiones clave de la auditoría que, en su caso, no se comunicarán en el informe de auditoría de conformidad con el apartado 14 de la NIA 701; y
- en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría.

Además, la revisión del informe de auditoría propuesto de conformidad con el apartado 20(b) incluye la consideración de la redacción propuesta que se va a incluir en la sección Cuestiones clave de la auditoría.

Revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada (Ref.: Apartado 21)

A29. Como otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo que pueden ser consideradas en la revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada cabe citar:

- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315 (Revisada),[41] y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330,[42], incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a este de acuerdo con la NIA 240.[43]
- Los juicios realizados, en especial con respecto a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas detectadas durante la realización de la auditoría.
- Las cuestiones que deben comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, así como, en su caso, a terceros, tales como los organismos reguladores.

---

39 NIA 230, apartados 14-16.

40 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

41 NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

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

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

Estas mismas cuestiones, según las circunstancias, también pueden ser aplicables en las revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de los estados financieros de otras entidades.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartados 20-21)

A30. Además de las auditorías de los estados financieros de entidades cotizadas, la revisión de control de calidad del encargo es aplicable a otros encargos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la firma de auditoría que determinen que el encargo está sujeto a una revisión de control de calidad. En algunos casos, puede ocurrir que ninguno de los encargos de auditoría de la firma reúna los criterios por los que estaría sujeto a dicha revisión.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 20-21)

A31. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un interventor general u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del interventor general), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad del encargo se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

A32. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 21 y A29 no se encuentran habitualmente en el sector público. Sin embargo, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas por su dimensión, por su complejidad o por aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Como ejemplos, cabe citar las sociedades estatales y las empresas de servicios públicos. Las transformaciones continuas dentro del sector público también pueden dar lugar a nuevos tipos de entidades significativas. No existen criterios objetivos fijos que puedan servir de base para la determinación de la significatividad. No obstante, los auditores del sector público evalúan qué entidades pueden tener la significatividad suficiente para que sea necesario realizar una revisión de control de calidad del encargo.

Seguimiento (Ref.: Apartado 23)

A33. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente.[44]

A34. Al considerar las deficiencias que pueden afectar a un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas adoptadas por la firma de auditoría para rectificar la situación que el socio del encargo considere que son suficientes en el contexto de dicha auditoría.

A35. Una deficiencia del sistema de control de calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un determinado encargo no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado.

Documentación

***Documentación de las consultas* (Ref.: Apartado 24(d))**

A36. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- la cuestión que fue objeto de la consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

[44] NICC 1, apartado 48.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230: DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría	7
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	8-13
Compilación del archivo final de auditoría	14-16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría	A1
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	A2-A20
Compilación del archivo final de auditoría	A21-A24
Anexo: Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230, Documentación de auditoría, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el anexo se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación.

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

2. La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:
   (a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor;[45] y
   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:
   - Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
   - Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220.[46]

---

[45] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 11.

[46] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 15-17.

- Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.

- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la NICC 1[47] o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.[48]
- Realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

5. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

   (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) Documentación de auditoría: registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").
   (b) Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.
   (c) Auditor experimentado: una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:
      (i) los procesos de auditoría;
      (ii) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
      (iii) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
      (iv) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

7. El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref.: Apartado A1)

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref.: Apartados A2–A5, A16–A17)
   (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref.: Apartados A6–A7)
   (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

---

47 NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartados 32-33, 35-38 y 48.

48 NIA 220, apartado 2.

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref.: Apartados A8–A11)

9. Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:
   (a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref.: Apartado A12)
   (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y
   (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref.: Apartado A13)

10. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref.: Apartado A14)

11. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref.: Apartado A15)

Inaplicación de un requerimiento

12. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref.: Apartados A18–A19)

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará: (Ref.: Apartado A20)
   (a) las circunstancias encontradas;
   (b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y
   (c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Compilación del archivo final de auditoría

14. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A21–A22)

15. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref.: Apartado A23)

16. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref.: Apartado A24)
   (a) los motivos específicos para ello; y
   (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref.: Apartado 7)

A1. La preparación oportuna de documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo

de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

***Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría* (Ref.: Apartado 8)**

A2. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Los riesgos identificados de incorrección material.
- La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

A4. No es necesario que el auditor incluya en la documentación de auditoría borradores reemplazados de papeles de trabajo o de estados financieros, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo, y duplicados de documentos.

A5. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por éste, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref.: Apartado 8(a))

A6. En principio, el cumplimiento de los requerimientos de la presente NIA supondrá que la documentación de auditoría sea suficiente y adecuada en función de las circunstancias. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta NIA en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Por otra parte, la ausencia de un requerimiento de documentación en una determinada NIA no significa que no haya que preparar documentación como consecuencia del cumplimiento de dicha NIA.

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión

considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
    - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.
    - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada).[49]

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref.: Apartado 8(c))

A8. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar:

- Las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos (como se definen en la NIA 315(Revisada).[50]
- Los resultados de los procedimientos de auditoría que indiquen: (a) que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, o (b) la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.
- Las circunstancias que ocasionen al auditor dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios.
- Los hallazgos que pudieran dar lugar a una opinión de auditoría modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

A9. Un factor importante para la determinación de la estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría sobre cuestiones significativas es el grado en que se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados. La documentación de los juicios profesionales, cuando sean significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y para reforzar la calidad del juicio. Dichas cuestiones son de especial interés para los responsables de la revisión de la documentación de auditoría, incluidos aquellos que, al realizar auditorías posteriores, revisen cuestiones significativas para auditorías futuras (por ejemplo, cuando realicen una revisión retrospectiva de las estimaciones contables).

---

[49] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 10.

[50] NIA 315 (Revisada), apartado 4(e).

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

- Las bases para las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701,[51] la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

A11. El auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (a veces conocido como memorando final) que describa las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias a otra documentación relevante de soporte de la auditoría que proporcione dicha información. Dicho resumen puede facilitar revisiones e inspecciones eficaces y eficientes de la documentación de auditoría, en especial en el caso de auditorías grandes y complejas. Además, la preparación de dicho resumen puede facilitar la consideración por el auditor de las cuestiones significativas. También puede ayudar al auditor a considerar si, a la vista de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas, existe algún objetivo individual de las NIA que sea pertinente y que no pueda alcanzar, lo que le impediría cumplir los objetivos globales del auditor.

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado, así como del revisor (Ref.: Apartado 9)

A12. Dejar constancia de las características identificativas sirve para distintos propósitos. Por ejemplo, permite al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias. Las características identificativas varían según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas. Por ejemplo:

- Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.
- Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe especificado en una población dada, el auditor puede dejar constancia del alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos que superen un determinado importe en el libro diario).
- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo (por ejemplo, una muestra sistemática de albaranes de salida seleccionada del registro general de salidas que cubra el periodo de 1 de abril a 30 de septiembre, comenzando por el albarán número 12345 y seleccionando uno de cada 125 albaranes).
- Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones y de los nombres y puestos ocupados por dicho personal.

---

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

- Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.

A13. La NIA 220 requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante la revisión de la documentación de auditoría.[52] El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo y la fecha de la revisión.

Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (Ref.: Apartado 10)

A14. La documentación no se limita a los registros preparados por el auditor, sino que puede incluir otros registros adecuados tales como actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y aprobadas por el auditor. Otras personas con las cuales el auditor puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad, y terceros, tales como personas que proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

Documentación sobre el modo en que se han tratado las incongruencias (Ref.: Apartado 11)

A15. El requerimiento de documentar el modo en que el auditor ha tratado las incongruencias en la información no implica que el auditor deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 8)

A16. La documentación de auditoría para una auditoría de una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la de una auditoría de una entidad de gran dimensión. Asimismo, en el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320,[53] los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

Inaplicación de un requerimiento (Ref.: Apartado 12)

A18. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Por consiguiente, salvo en circunstancias excepcionales, las NIA exigen el cumplimiento de cada requerimiento que sea aplicable en función de las circunstancias de la auditoría.

A19. El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable[54] únicamente en los casos en los que:

(a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA 610 (Revisada 2013)[55]); o

---

52 NIA 220, apartado 17.

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

54 NIA 200, apartado 22.

55 NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

(b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría.[56] Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220,[57] asumiendo el socio del encargo la responsabilidad final de dichos cambios.

Compilación del archivo final de auditoría (Ref.: Apartados 14–16)

A21. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría.[58] Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría.[59]

A22. La finalización de la compilación del archivo final de auditoría después de la fecha del informe de auditoría es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, pueden hacerse cambios en la documentación de auditoría durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
- La documentación de la evidencia de auditoría que el auditor haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de auditoría.

A23. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos.[60] El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o de la fecha del informe de auditoría del grupo, si ésta es posterior.[61]

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante las inspecciones de seguimiento realizadas por personal interno o terceros.

Anexo
(Ref.: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

---

[56] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

[57] NIA 220, apartado 16.

[58] NICC 1, apartado 45.

[59] NICC 1, apartado A54.

[60] NICC 1, apartado 47.

[61] NICC 1, apartado A61.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 10-12.
- NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 24-25.
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 44-47.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 29.
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 23.
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 12.
- NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 32.
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 28-30.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 15.
- NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 23.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 28.
- NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 50.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 36-37.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 25.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240: RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Características del fraude	2-3
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	4-8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requerimientos	
Escepticismo profesional	12-14
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	15
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	16-24
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	25-27
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	28-33
Evaluación de la evidencia de auditoría	34-37
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	38
Manifestaciones escritas	39
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	40-42
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión.	43
Documentación	44-47
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Características del fraude	A1-A6
Escepticismo profesional	A7-A9
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	A10-A11
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A12-A27
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	A28-A32
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	A33-A48
Evaluación de la evidencia de auditoría	A49-A53
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	A54-A57
Manifestaciones escritas	A58-A59
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	A60-A64
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión	A65-A67
Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude	
Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	
Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 (Revisada)[1] y la NIA 330[2] en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Características del fraude

---

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

3. Aunque "fraude" es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref.: Apartados A1–A6)

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidades del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.[3]

6. Como se indica en la NIA 200,[4] los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

---

[3] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

[4] NIA 200, apartado A53.

8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

8a. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIA, como, por ejemplo: (Ref.: Apartado A5a)

(a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta al incumplimiento y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
(b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

10. Los objetivos del auditor son:
(a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;
(b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y
(c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

Definiciones

11. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
(a) Fraude - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno en la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
(b) Factores de riesgo de fraude - Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Requerimientos

Escepticismo profesional

12. De conformidad con la NIA 200,[5] el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A7–A8)

13. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref.: Apartado A9)

14. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

15. La NIA 315 (Revisada) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión.[6] La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A10–A11)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

16. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, como se requiere en la NIA 315 (Revisada),[7] el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

17. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:

    (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref.: Apartados A12–A13)

    (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref.: Apartado A14)

    (c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y

    (d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.

18. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten. (Ref.: Apartados A15–A17)

19. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre las personas adecuadas de la función con el fin de determinar

---

[5] NIA 200, apartado 15.

[6] NIA 315 (Revisada), apartado 10.

[7] NIA 315, apartados 5-24.

si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref.: Apartado A18)

Responsables del gobierno de la entidad

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección,[8] el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref.: Apartados A19–A21)

21. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

22. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

Otra información

23. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartado A22)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

24. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A23–A27)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

25. De conformidad con la NIA 315 (Revisada), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.[9]

26. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A28–A30)

27. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. (Ref.: Apartados A31–A32)

---

[8] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[9] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

28. De conformidad con la NIA 330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros.[10] (Ref.: Apartado A33)

29. En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:

    (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; (Ref.: Apartados A34–A35)

    (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e

    (c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref.: Apartado A36)

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

30. De conformidad con la NIA 330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones.[11] (Ref.: Apartados A37–A40)

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

31. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

32. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

    (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:

        (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;

        (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y

        (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref.: Apartados A41–A44)

[10] NIA 330, apartado 5.

[11] NIA 330, apartado 6.

(b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor:

(i) evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y

(ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref.: Apartados A45–A47)

(c) en el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref.: Apartado A48)

33. El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 32).

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartado A49)

34. El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref.: Apartado A50)

35. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (Ref.: Apartado A51)

36. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados. Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (Ref.: Apartado A52)

37. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (Ref.: Apartado A53)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

38. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:

(a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor

informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;

(b) considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y

(c) si el auditor renuncia:

(i) discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia; y

(ii) determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que exija que el auditor informe de su renuncia al encargo, y de las razones para renunciar, a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. (Ref.: Apartados A54–A57)

Manifestaciones escritas

39. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:

(a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.

(b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;

(c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:

(i) la dirección;

(ii) los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u

(iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y

(d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (Ref.: Apartados A58–A59)

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

40. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A59a–A60)

41. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que puede existir un fraude en el que participen:

(a) la dirección;

(b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; o

(c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros;

el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, se comunicará acerca de estas sospechas con los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref.: Apartados A59a, A61–A63)

42. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref.: Apartados A59a, A64)

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

43. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref.: Apartados A65–A67)
    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
    (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

44. En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría[12] requerida por la NIA 315 (Revisada)[13] evidencia de:
    (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y
    (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.
45. El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA 330:[14]
    (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y
    (b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.
46. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.
47. Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref.: Apartado 3)

A1. El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Por ejemplo:

- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del

[12] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[13] NIA 315 (Revisada), apartado 32.

[14] NIA 330, apartado 28.

mismo modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.

- La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias específicas en el control interno.
- Las personas pueden llegar a racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, un carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión sobre ellas.

A2. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o indebidos ajustes de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a que estas acciones aumenten hasta el punto de dar lugar a información financiera fraudulenta. Una situación así puede producirse cuando la dirección, debido a las presiones a las que está sometida para cumplir las expectativas del mercado, o al deseo de maximizar una remuneración basada en resultados, adopta, de forma intencionada, posturas que dan lugar a información financiera fraudulenta mediante la introducción de incorrecciones materiales en los estados financieros. En algunas entidades, la dirección puede estar motivada para infravalorar los resultados en una cantidad material a fin de minimizar los impuestos, o sobrevalorarlos con el objetivo de obtener financiación bancaria.

A3. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, la falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o la revelación de la información.

A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes:

- Registrando asientos ficticios en el diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.

A5. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, sustracción de existencias para uso personal o para su venta; sustracción de material de desecho para su reventa; colusión con la competencia al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de sobrevalorar los precios, pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref.: Apartado 8a)

A5a. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales o lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo.[15]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A6. Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartados 12–14)

A7. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y los controles ejercidos sobre su preparación y mantenimiento, cuando sean relevantes. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

[15] Véanse, por ejemplo, las secciones 225.21-225.22 del Código del IESBA.

A8. Aunque no cabe esperar que el auditor no tenga en cuenta su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que puede haberse producido un cambio en las circunstancias.

A9. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación.[16] Sin embargo, cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden ser:

- La confirmación directa con terceros.
- La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 15)

A10. La discusión con el equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las partidas a las que ello afecta.
- Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo del encargo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo del encargo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.

A11. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (así como los estados financieros individuales y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).
- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.

[16] NIA 200, apartado A49.

- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.
- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.
- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref.: Apartado 17(a))

A12. La dirección asume la responsabilidad del control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor realice indagaciones ante la dirección sobre la valoración que la propia dirección hace del riesgo de fraude, así como de los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración por parte de la dirección de dicho riesgo y de los controles pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, es posible que la dirección realice valoraciones detalladas con una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, la valoración por la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia de la valoración realizada por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no haya realizado una valoración del riesgo de fraude puede ser indicativo, en algunas circunstancias, de la escasa importancia que la dirección concede al control interno.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A13. En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

Proceso seguido por la dirección para identificar y responder al riesgo de fraude (Ref.: Apartado 17(b))

A14. En entidades con varias ubicaciones, los procesos establecidos por la dirección pueden comprender el seguimiento, a distintos niveles, de las distintas ubicaciones operativas, o los distintos segmentos de negocio. La dirección también puede haber identificado determinadas ubicaciones o segmentos de negocio en los que sea más probable que exista riesgo de fraude.

***Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad* (Ref.: Apartado 18)**

A15. Las indagaciones del auditor ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan, en los estados financieros, incorrecciones materiales derivadas de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección

material en los estados financieros debida a fraudes cometidos por la dirección. La indagación entre otras personas de la entidad puede dar a dichas personas la oportunidad de transmitir al auditor información que, de otro modo, no sería transmitida.

A16. Ejemplos de otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en la generación, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o controlen a dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.
- El responsable de ética o cargo equivalente.
- La persona o personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A17. La dirección, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con otra información.

***Indagaciones entre los auditores internos* (Ref.: Apartado 19)**

A18. La NIA 315 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna.[17] Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 20)

A19. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y del control interno relevante. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes.[18]

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de exposición de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles internos al riesgo de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

---

[17] NIA 315 (Revisada), apartados 6(a) y 23 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos.*

[18] Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

A21. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

Consideración de otra información (Ref.: Apartado 23)

A22. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref.: Apartado 24)

A23. El hecho de que el fraude generalmente se oculte puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometer fraude, o que proporcionen una oportunidad para cometerlo (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

- la necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude;
- la concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas puede suponer un incentivo para cometer fraude; y
- un entorno de control que no sea eficaz puede suponer una oportunidad para cometer fraude.

A24. No es fácil clasificar los factores de riesgo de fraude por orden de importancia. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de dichos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no presentan riesgos de incorrección material. Por consiguiente, la determinación de si existe un factor de riesgo de fraude y de si debe tenerse en cuenta al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude exige la aplicación del juicio profesional.

A25. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer su existencia. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

A26. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad de gran dimensión, puede haber factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se tienen en cuenta en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A27. En el caso de una entidad de pequeña dimensión, es posible que ninguna o sólo algunas de las anteriores consideraciones sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia en el control interno, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

***Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos* (Ref.: Apartado 26)**

A28. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.

A29. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De igual modo, por ejemplo, puede haber mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos ordinarios a través de ventas en efectivo.

A30. La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref.: Apartado 27)

A31. La dirección puede ponderar la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, así como la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir.[19] En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha ponderación, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

A32. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. Al hacerlo, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de dicho conocimiento también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor

[19] NIA 315 (Revisada), apartado A56.

del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref.: Apartado 28)

A33. La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado, por ejemplo, mediante:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones consideradas materiales.

También implica hacer consideraciones más generales adicionalmente a los procedimientos específicos previstos; dichas consideraciones comprenden las cuestiones enumeradas en el apartado 29 que se comentan a continuación.

Asignación y supervisión del personal (Ref.: Apartado 29(a))

A34. El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al encargo personas más experimentadas.

A35. El alcance de la supervisión refleja la valoración por parte del auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo del encargo que realizan el trabajo.

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 29(c))

A36. Es importante incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicarse, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los encargos pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera fraudulenta. Esto puede conseguirse, por ejemplo, mediante:

- La aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas si se atendiera a su importancia relativa o riesgo.
- El ajuste del momento de realización de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del que sería previsible.
- La utilización de métodos de muestreo diferentes.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref.: Apartado 30)

A37. Las respuestas del auditor frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones pueden incluir el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría de la siguiente forma:

- Es posible que sea necesario cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar a fin de obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y relevante, o para obtener información adicional que la corrobore. Esto puede afectar tanto al tipo de procedimientos de auditoría que se van a aplicar como a la combinación de ellos. Por ejemplo:
  - Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría

asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.

- El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional que corrobore lo anterior. Por ejemplo, si el auditor detecta que la dirección sufre presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre ellos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor podría considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.

- Puede ser necesario modificar el momento de realización de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir que, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada -por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos– puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.

- La extensión de los procedimientos aplicados refleja la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, puede resultar adecuado aumentar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos con mayor grado de detalle. Asimismo, las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden permitir la realización de pruebas más exhaustivas de transacciones electrónicas y archivos contables. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

A38. Si el auditor identifica un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecta a la cantidad de existencias, el examen de los registros de las existencias de la entidad puede ayudar a identificar las ubicaciones o las partidas que requieren una atención específica durante el recuento físico de existencias, o después de éste. Dicha revisión puede llevar a la decisión de observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso, o a realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en una misma fecha.

A39. Puede ocurrir que el auditor identifique un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Estas pueden referirse a la valoración de activos, las estimaciones relacionadas con transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de un segmento del negocio) y otras obligaciones significativas devengadas (como pensiones y otras obligaciones de pago por jubilación, u obligaciones relativas a daños medioambientales). El riesgo también puede estar relacionado con cambios significativos en las hipótesis relativas a estimaciones recurrentes. La información reunida durante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno puede facilitar al auditor la evaluación de la razonabilidad de estas estimaciones de la dirección, y de los juicios e hipótesis subyacentes. Asimismo, una revisión retrospectiva de juicios e hipótesis similares de la dirección que se hayan aplicado en periodos anteriores puede proporcionar información sobre la razonabilidad de los juicios e hipótesis en los que se basan las estimaciones de la dirección.

A40. En el anexo 2 se muestran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluidos ejemplos que ilustran la incorporación de un elemento de imprevisibilidad. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección

material que resultan tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos, como de la apropiación indebida de activos

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref.: Apartado 32(a))

A41. La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

A42. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario, ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A43. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude.* La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden facilitar a éste la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
- *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes.* Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener.* En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de pasos y procedimientos manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar procedimientos y controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos.* Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas.* Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a

fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios.* Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos al mismo grado de control interno que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A44. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comprobación de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Sin embargo, teniendo en cuenta que los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos a menudo se realizan al cierre de un periodo de información, el apartado 32(a)(ii) requiere que el auditor seleccione los asientos en el libro diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha. Asimismo, dado que las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude pueden producirse a lo largo de todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se ha llevado a cabo el fraude, el apartado 32(a)(iii) requiere que el auditor considere si también es necesario comprobar los asientos en el libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

Estimaciones contables (Ref.: Apartado 32(b))

A45. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección realice una serie de juicios o hipótesis que afectan a estimaciones contables significativas, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la infravaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

A46. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del ejercicio anterior es determinar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. No se pretende cuestionar los juicios profesionales del auditor formulados en el ejercicio anterior, que se basaron en la información disponible en ese momento.

A47. La NIA 540 también requiere una revisión retrospectiva.[20] Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior de las estimaciones del periodo anterior que sea pertinente para realizar las estimaciones contables del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA 540.

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref.: Apartado 32(c))

A48. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos, son, entre otros, los siguientes:

- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).

---

[20] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- La dirección no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
- La dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Transacciones en las que participan partes vinculadas no consolidadas, incluidas entidades con cometido especial no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
- En las transacciones participan partes vinculadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera necesarias para llevar a cabo la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo auditada.

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 34–37)

A49. La NIA 330 requiere que el auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas.[21] Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del auditor. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. En el anexo 3 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref.: Apartado 34)

A50. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes. Pueden incluir, por ejemplo: importes inusualmente elevados de ingresos que se registran en las últimas semanas del periodo de información, o transacciones inusuales; o bien ingresos incongruentes con las tendencias de los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref.: Apartados 35–37)

A51. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una ubicación concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

A52. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber reservas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

A53. La NIA 450[22] y la NIA 700 (Revisada)23 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación y el tratamiento de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

---

[21] NIA 330, apartado 25.

[22] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[23] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref.: Apartado 38)

A54. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y cuestionar la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

- la entidad no adopta las medidas adecuadas con respecto al fraude que el auditor considera necesarias en esas circunstancias, incluso cuando el fraude no sea material para los estados financieros;
- la consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican la existencia de un riesgo significativo de fraude que resulte material y generalizado; o
- el auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A55. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

A56. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de atender a los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como determinar la forma de proceder adecuada, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras personas.[24]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A57. En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 39)

A58. La NIA 580[25] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Además de reconocer que han cumplido su responsabilidad en relación con la preparación de los estados financieros, es importante que, con independencia de la dimensión de la entidad, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconozcan su responsabilidad sobre el control interno diseñado, implementado y mantenido con el fin de prevenir y detectar el fraude.

A59. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude, es importante que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en las que confirmen que le han revelado:

(a) los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude; y

(b) su conocimiento de cualquier fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad.

---

[24] El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, de IESBA, proporciona orientaciones sobre las comunicaciones con el auditor que sustituye al auditor actual.

[25] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartados 40–42)

A59a. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación a la dirección (Ref.: Apartado 40)

A60. Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que este hecho se ponga en conocimiento del nivel adecuado de la dirección tan pronto como sea posible, aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente (por ejemplo, un desfalco menor cometido por un empleado de un nivel inferior de la organización de la entidad). La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude respecto del que existen indicios.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 41)

A61. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que el auditor considera al determinar si realiza la comunicación de forma verbal o por escrito.[26] Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

A62. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando llega a su conocimiento un fraude en el que participan empleados que no forman parte de la dirección y que no da lugar a una incorrección material. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.

A63. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref.: Apartado 42)

A64. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las valoraciones realizadas por la dirección de los controles implantados para prevenir y detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales.

[26] NIA 260 (Revisada), apartado A38.

- El hecho de que la dirección no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
- La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la dirección.
- Las acciones de la dirección que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por parte de la dirección de políticas contables que puedan indicar intentos de la dirección de manipular los beneficios, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
- Las reservas acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad (Ref.: Apartado 43)

A65. La NIA 250 (Revisada)[27] proporciona orientaciones adicionales para la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, teniendo en cuenta el deber de confidencialidad del auditor.

A66. La determinación requerida por el apartado 43 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de actuar de un modo determinado.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A67. En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que éste se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

Anexo 1
(Ref.: Apartado A25)

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: a) incentivos y elementos de presión; b) oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

[27] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados A28-A34.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y elementos de presión

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas injustificadamente desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- La necesidad de obtener financiación adicional, a través de recursos ajenos o propios, para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de investigación y desarrollo o de inversión en activos fijos.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo.[28]
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.

Existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

---

[28] Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados sólo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Oportunidades

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

- Transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominio de un determinado sector de la industria que permite a la entidad imponer términos o condiciones a los proveedores o a los clientes que pueden dar lugar a transacciones inadecuadas o no realizadas en condiciones de independencia mutua.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo "fondo sobre forma".
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Los componentes del control interno son deficientes como consecuencia de:

- Un seguimiento inadecuado de los controles, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

- Ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.

- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.
- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.
- Escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
    - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
    - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
    - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
    - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

Factores de riesgo relacionados con Incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y elementos de presión; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y elementos de presión

Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarlos a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de exposición de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar el grado de exposición de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartado A40)

Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración relativa a las afirmaciones

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre de ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a éste, investigar la posibilidad de que existan partes vinculadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costes de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debida a fraude, para obtener su opinión sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Cuando otros auditores independientes auditan los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.
- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Aplicar técnicas asistidas por ordenador, como, por ejemplo, la extracción y posterior tratamiento de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

Respuestas específicas-Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

Reconocimiento de ingresos

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por la línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del vendedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.
- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.

Cantidades de existencias

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o después de éste.
- Observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a ésta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y el cierre del periodo.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparación de las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos de existencias. Por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para realizar pruebas sobre los controles de etiquetas, o por número de serie de los artículos para realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Estimaciones de la dirección

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la dirección.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la dirección y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la dirección de llevar a cabo los planes oportunos para realizar la estimación.

Respuestas específicas-Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una apropiación indebida de activos:

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a éste.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.
- Comparar las ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquéllos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 3

(Ref.: Apartado A49)

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

Las discrepancias en los registros contables incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.

Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.

Otros

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA): CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	3-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	**11**
Definición	**12**
Requerimientos	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	12-18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	19-22
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento	23-29
Documentación	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A1-A8
Definición	A9-A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A11-A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	A17-A25
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento	A26-A34
Documentación	A35-A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

La NIA 250 (Revisada) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (CSIP) que concluyó que se había seguido el debido proceso en el desarrollo de la norma y se había prestado la debida atención al interés público.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias

deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados A1–A8)

3. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.

5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.[1] En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.[2] En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones como las siguientes:

   - Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera.
   - El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, la elusión de los controles por la dirección o la realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.
   - El que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado

   Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

6. Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref: Apartados A6, A12–A13)

   (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y

---

[1] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 5

[2] NIA 200, apartados A53-A54.

reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref: Apartado A12); y

(b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 15) (Ref: Apartado A13).

7. En la presente NIA, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
8. La presente NIA requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la NIA 200[3], es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.
9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8)
   (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
   (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
   (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

   El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

10 Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:
   a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;
   b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y

[3] NIA 200, apartado 15.

c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

12 A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación: Incumplimiento: actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad). (Ref: Apartados A9–A10)

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)[4], el auditor adquirirá un conocimiento general del:
    (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera y
    (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: Apartado A11)

14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12)

15. El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: Apartados A13–A14)
    (a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y
    (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

16. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)
17. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)
18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13 a 17.

[4] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: Apartados A17–A18)
    a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido y

    b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A19)

20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: Apartados A20–A22)

21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.

22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23–A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento -con los responsables del gobierno de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor[5], salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.

24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.

25. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartados A26–A27)

[5] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.[6]

27. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[7]

28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables (Ref: Apartados A28–A3)
    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
    (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría[8] los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y (Ref: Apartados A35–A36)
    (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas y
    (b) las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados 3–9)

A1. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las operaciones de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias. Dichas disposiciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.

A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:

[6] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8.

[7] NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9.

[8] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
- Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
- Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.
- Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Responsabilidad del auditor

A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.

A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.

A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA 700 (Revisada) [9]o la NIA 800 (Revisada)[10] tratan sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
- Mercado de valores y negociación.

[9] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43.

[10] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 11

- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.
- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo.

Definición (Ref: Apartado 12)

A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, por la dirección o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.

A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas inapropiadas relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la dirección, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 13)

A11. Para obtener un conocimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:

- utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
- actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente los importes e información a revelar en los estados financieros;
- indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
- indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
- indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6, 14)

A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:

- la estructura y el contenido de los estados financieros;
- las cuestiones de información financiera específicas del sector;
- la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
- el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 6, 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento.[11] Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

A14. Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 16)

A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

[11] Véase la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 17)

A16. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la dirección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor debe obtener.[12]

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 19)

A17. Puede llegar a conocimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la realización de los procedimientos de los apartados 13-17 (por ejemplo, cuando un denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

A18. Las siguientes cuestiones pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:
- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.

- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.

- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

[12] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20 Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A22 Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23 Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.

- El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos

de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

A25 En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias-así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo.. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A8a de la NIA 220[13] establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701[14], salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA, o
- en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada).[15]

A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe de auditoría o, en otras circunstancias, de emitir el informe de auditoría. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

---

[13] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

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

[15] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29)

A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);

(b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30) o

(c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).

A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y determine si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad. El Código de ética del IESBA explica que informar al respecto no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según lo dispuesto en el Código.[16]

A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.

A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.

A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor puede también

---

[16] Véanse, por ejemplo, la Sección 140.7

considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A34 Un auditor del sector público puede estar obligado a informar sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al poder legislativo u otro órgano de gobierno o bien a informar sobre ellos en el informe de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 30)

A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o partes ajenas a la entidad.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA): COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
La función de la comunicación	4-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11-13
Cuestiones que deben comunicarse	14-17
El proceso de comunicación	18-22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9-A36
El proceso de comunicación	A37-A53
Documentación	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.

2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.

3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265[1] establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los

---

[1] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A33–A36)

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:

   (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;

   (b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y

   (c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.

6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.

7. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son los siguientes:

   (a) la comunicación clara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así

como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;

(b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría:

(c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y

(d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

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

(a) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.

(b) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref.: Apartados A1–A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref.: Apartados A5–A7)

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican con el responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref.: Apartado A8)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

    (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

    (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A9–A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref.: Apartados A11–A16)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref.: Apartados A17–A18)

    (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref.: Apartados A19–A20)

    (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref.: Apartado A21)

    (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:

        (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref.: Apartado A22)

        (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;

    (d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref.: Apartados A23–A25)

    (e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref.: Apartados A26–A28)

La independencia del auditor

17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:

    (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia; y

        (i) todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, puedan afectar a la independencia de este. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de

la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y

(ii) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable. (Ref.: Apartados A29–A32)

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref.: Apartados A37–A45)

Formas de comunicación

19. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartados A46–A48)

20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartados A49–A50)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A51–A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría.[2] (Ref.: Apartado A54)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 11)

A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:

- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un sólo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo,

[2] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

puestos de administradores. En otras, por ejemplo, en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.

- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
- En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar[3] los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).

A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno.

A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas con las que el auditor deberá comunicarse acerca de cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)[4] es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser comunicadas por los auditores de un grupo a los responsables del gobierno de la entidad.[5] Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

---

[3] Como se indica en el apartado A68 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

[4] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[5] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.

A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref.: Apartado 13)

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se debería comunicar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref.: Apartado 14)

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo.[6] Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno de la entidad acuerden los términos del encargo con el auditor. Cuando no sea el caso, proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarse con ellos acerca de cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto durante la realización de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.
- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando es aplicable la NIA 701,[7] la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.

---

[6] Véase el apartado 10 de la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref.: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

(a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y

(b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que requieren una consideración de auditoría especial. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.[8]
- La naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor.[9]
- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar de manera

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

[9] Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos.[10]

- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
  - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
  - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
  - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
  - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
  - Las comunicaciones significativas entre la entidad y las autoridades reguladoras.
  - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación global, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
  - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros; y
  - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Hallazgos significativos de la auditoría. (Ref.: Apartado 16)

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para

[10] *NIA 610* (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores Internos, apartado 18 y NIA 610* (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos, apartado 31.*

no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.

A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.[11]

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref.: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis clave en la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y la calidad de la información revelada. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref.: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.

[11] NIA 701, apartados 9-10.

- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada.[12]

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref.: Apartado 16(c)(i))

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el ejercicio.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Las cuestiones significativas sobre las que se produjeron desacuerdos con la dirección, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref.: Apartado 16(d))

A23. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda.[13] Se requiere que los términos del encargo de auditoría se registren en una carta de encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una referencia a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.[14] Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del encargo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de encargo para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[15]
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[16]

---

12 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

13 NIA 210, apartado 9.

14 NIA 210, apartado 10.

15 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartado 30.

16 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento, apartado* 25(d).

- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.[17]
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[18] o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).[19]

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 700 (Revisada), se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal.[20] El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA 700 (Revisada)[21] permite.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref.: Apartado 16(e))

A26. En la NIA 300[22] se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales de la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas o consideradas por el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado, de conformidad con la NIA 220.[23]

---

[17] NIA 701, apartado 17.

[18] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

[19] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18(a).

[20] NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A63.

[21] NIA 700 (Revisada), apartado 41.

[22] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A15.

[23] Véanse los apartados 19–22 y A23–A33 de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La independencia del auditor (Ref.: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.[24]

A30. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

(a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y

(b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, requiere que el auditor se comunique por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cualquier incumplimiento y las medidas que ha tomado la firma de auditoría o que se propone tomar.[25]

A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente adecuados en el caso de otras entidades, incluidas aquellas que puedan ser de interés público significativo, por ejemplo, porque tengan un elevado número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. Ejemplos de dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones benéficas. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref.: Apartado 3)

A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.

---

[24] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 14.

[25] Véase el apartado 290.39–49 del Código del IESBA que trata de los incumplimientos de los requerimientos de independencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A35. Para determinar si dichas cuestiones deben ser objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.

A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:

(a) la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;

(b) no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y

(c) no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

El proceso de comunicación (Ref.: Apartado 18)

A37. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.

A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:

- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- La persona o personas del equipo del encargo y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad se comuniquen con el auditor acerca de aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicarse acerca de los asuntos correspondientes con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de estas.

Comunicación con terceros

A43. Es posible que los responsables del gobierno de la entidad proporcionen a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor, bien porque lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias o bien voluntariamente. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas con los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

(a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;

(b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y

(c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o
- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen a la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la dirección o de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref.: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19–20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref.: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265.[26]
- Cuando es aplicable la NIA 701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref.: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.

[26] NIA 265, apartados 9 y A14.

- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos.[27] Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) o, en el sector público, con el ministro responsable o con el Parlamento.
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación (Ref.: Apartado 23)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

[27] NIA 315 (Revisada), apartado A78.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1[28] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 30(a).
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 21, 38(c)(i) y 40-42.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14, 19 y 22-24.
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad,* apartado 9.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13.
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura*, apartado 7.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 25.
- NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.
- NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 46.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30.
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartados 17-19.

---

[28] NICC 1, *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- Lo adecuado de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,[29] tales como, por ejemplo:
    - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.
    - Cambios en circunstancias que pueden originar nuevas estimaciones contables o la necesidad de revisar las estimaciones existentes.
    - Si la decisión de la dirección de reconocer o de no reconocer las estimaciones contables en los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable.
    - Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, de ser así, los motivos y el resultado de las estimaciones contables en ejercicios anteriores.
    - El proceso seguido por la dirección para la realización de estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), así como si la base de medición seleccionada para la estimación contable es conforme con el marco de información financiera aplicable.
    - Si son razonables las hipótesis significativas utilizadas por la dirección en el desarrollo de la estimación contable.
    - En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera

[29] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.

- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.
- Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
  - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
  - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
  - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
  - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
  - Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.

La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado, pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265: COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	7–11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno	A1-A4
Deficiencias significativas en el control interno	A5-A11
Comunicación de deficiencias en el control interno	A12-A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno[30] que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330.[31] La NIA 260[32] establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría.[33] Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

3. Esta NIA no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Fecha de entrada en vigor

---

30 NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 4 y 12.

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

32 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

33 NIA 315 (Revisada), apartado 12. Los apartados A68-A73 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

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

Objetivo

5. El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

Definiciones

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

   (a) Deficiencia en el control interno. Existe una deficiencia en el control interno cuando:

      (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o

      (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

   (b) Deficiencia significativa en el control interno: deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A5)

Requerimientos

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref.: Apartados A1–A4)

8. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref.: Apartados A5–A11)

9. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría. (Ref.: Apartados A12–A18, A27)

10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref.: Apartados A19, A27)

    (a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref.: Apartados A14, A20–A21)

    (b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref.: Apartados A22–A26)

11. El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

    (a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref.: Apartado A28)

    (b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref.: Apartados A29–A30)

       (i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;

       (ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y

(iii) las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 7)

A1. Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, él puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de la dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la dirección no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo, si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la dirección (véase apartado A20).

A2. El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:

- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
- Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
- Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A3. Aunque los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Este mayor nivel de supervisión por parte de la dirección debe ponderarse con la mayor probabilidad de que la dirección eluda los controles.

Deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartados 6(b), 8)

A5. La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud de la incorrección. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas, aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.

A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.

- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:
  - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
  - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
  - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
  - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
  - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
  - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

A7. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
  - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.
  - La identificación de fraude de la dirección sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
  - La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo, la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.
- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
- La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.
- Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones.[34] Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia

[34] NIA 315, apartado A74.

significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación relevante o componente del control interno puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

A9. Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor, empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.

A10. Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor necesite aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y las orientaciones de esta NIA. Por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA exige que se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad.

A11. Los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables con independencia de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 9)

A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad.[35]

A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental[36] de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría.[37]

A14. Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas, el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para minimizar los riesgos de incorrección material.

---

[35] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

[36] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 14.

[37] NIA 230, apartado A21.

Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como la presente NIA requiere.

A15. El grado de detalle de la comunicación de las deficiencias significativas lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional, a la luz de las circunstancias que concurran. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación están:

- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, el tipo de comunicación que se requiere con respecto a una entidad de interés público puede ser distinto al que se requiere en el caso de una entidad que no sea de interés público.
- La dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación que se requiere en el caso de una entidad compleja puede ser diferente a la que se requiere en el caso de una entidad cuyo negocio es simple.
- La naturaleza de las deficiencias significativas que el auditor ha identificado.
- La composición del gobierno de la entidad. Por ejemplo, puede ser necesario un mayor grado de detalle si entre los responsables del gobierno de la entidad hay miembros que no tienen experiencia significativa en el sector en el que opera la entidad o en las áreas afectadas.
- Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencias en el control interno.

A16. Puede que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas identificadas por el auditor durante la realización de la auditoría, y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. La responsabilidad de evaluar los costes y los beneficios de la aplicación de medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Por consiguiente, el requerimiento del apartado 9 es aplicable con independencia del coste u otras consideraciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad puedan estimar relevantes para determinar si se corrigen dichas deficiencias.

A17. Aunque el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección en una auditoría anterior, continúa siendo necesario que el auditor repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras. Si sigue existiendo una deficiencia significativa comunicada anteriormente, en la comunicación del ejercicio en curso se puede repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 10)

A19. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes), ya que también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartado 10(a))

A20. Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede poner en duda

la competencia de la dirección. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.

A21. La NIA 250 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento.[38] La NIA 240 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de fraude que impliquen a la dirección.[39]

Comunicación a la dirección de otras deficiencias en el control interno (Ref.: Apartado 10(b))

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que, si bien no son significativas, tienen la importancia suficiente como para merecer la atención de la dirección. La determinación de estas otras deficiencias en el control interno que merecen la atención de la dirección se hará ejerciendo el juicio profesional, a la luz de las circunstancias, teniendo en cuenta la probabilidad y la posible magnitud de las incorrecciones que puedan afectar a los estados financieros como consecuencia de dichas deficiencias.

A23. La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal. En los casos en los que el auditor haya discutido los hechos y las circunstancias relativas a sus hallazgos con la dirección, puede considerar que la comunicación verbal de dichas otras deficiencias a la dirección se ha realizado en el transcurso de tales discusiones. Por consiguiente, no es necesario realizar una comunicación formal posterior.

A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por la función de auditoría interna o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. No obstante, el hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad puede convertirse en una deficiencia significativa que requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad. La determinación de si éste es el caso la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.

A25. En algunas circunstancias, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas otras deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado estas otras deficiencias a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.

A26. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad.[40]

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 9–10)

A27. Los auditores del sector público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA, así como a terceros igualmente no previstos en la presente NIA. Por ejemplo, las deficiencias significativas pueden tener que comunicarse al Parlamento u otro órgano de gobierno. Las disposiciones

[38] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 22-28.

[39] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 41.

[40] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del sector público informen de las deficiencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias. Además, la legislación puede requerir que los auditores del sector público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartado 11)

A28. Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos de presentación de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.

A29. El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:

- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos con respecto al control interno, el auditor podría haber identificado más deficiencias sobre las que informar o podría haber concluido que en realidad no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.
- Una indicación de que tal comunicación se proporciona para los fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.

A30. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor o la dirección proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas a las autoridades reguladoras correspondientes. Cuando éste sea el caso, en la comunicación escrita del auditor puede incluirse la identidad de dichas autoridades reguladoras.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300: PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
La función y el momento de realización de la planificación	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Requerimientos	
Participación de miembros clave del equipo del encargo	5
Actividades preliminares del encargo	6
Actividades de planificación	7-11
Documentación	12
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La función y el momento de realización de la planificación	A1–A3
Participación de miembros clave del equipo del encargo	A4
Actividades preliminares del encargo	A5–A7
Actividades de planificación	A8-A17
Documentación	A18–A21
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	A22
Anexo: Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

\+ Las modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, serán aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

La función y el momento de realización de la planificación.

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref.: Apartados A1–A3)

   - Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
   - Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
   - Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.

- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

Requerimientos

Participación de miembros clave del equipo del encargo

5. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartado A4)

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:
   (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría;[1]
   (b) evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220;[2] y
   (c) establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210.[3] (Ref.: Apartados A5–A7)

Actividades de planificación

7. El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.

8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:
   (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
   (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
   (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
   (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y

---

1 NIA 220, *Control de* calidad de la auditoría de estados financieros, apartados 12-13.

2 NIA 220, apartados 9-11.

3 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría,* apartados 9-13.

(e) determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. (Ref.: Apartados A8–A11)

9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:
   (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada).[4]
   (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330;[5]
   (c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref.: Apartados A12-A14)

10. El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref.: Apartado A15)

11. El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados A16–A17)

Documentación

12. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[6]
   (a) la estrategia global de auditoría;
   (b) el plan de auditoría; y
   (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref.: Apartados A18–A21)

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales

13. El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:
   (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría;[7] y
   (b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de audito res, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartado A22)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La función y el momento de realización de la planificación (Ref.: Apartado 2)

A1. La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría.

A2. La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, la planificación

---

[4] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[5] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[6] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[7] NIA 220, apartados 12-13.

incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, cuestiones como las siguientes:

- Los procedimientos analíticos que van a aplicarse como procedimientos de valoración del riesgo.
- La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la entidad está cumpliendo con dicho marco.
- La determinación de la importancia relativa.
- La participación de expertos.
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para facilitar la realización y dirección del encargo de auditoría (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

Participación de miembros clave del equipo del encargo (Ref.: Apartado 5)

A4. La participación del socio del encargo y de otros miembros clave del equipo del encargo en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación.[8]

Actividades preliminares del encargo (Ref.: Apartado 6)

A5. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 facilita al auditor la identificación y la evaluación de los hechos o las circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo de auditoría.

A6. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo:

- el auditor mantenga la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo;
- no haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo;
- no se produzcan malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.

A7. La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.

[8] La NIA 315 (Revisada), apartado 10, establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre la discusión del equipo del encargo sobre la exposición a incorrecciones materiales de los estados financieros de la entidad. La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 15, proporciona orientaciones sobre el énfasis puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Actividades de planificación

***La estrategia global de auditoría* (Ref.: Apartados 7-8)**

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, de cuestiones como las siguientes:

- los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado o la intervención de expertos en cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- el momento en que van a emplearse dichos recursos; por ejemplo, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- el modo en que se gestionan, dirigen y supervisan dichos recursos; por ejemplo, el momento en que se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (dentro o fuera de la entidad), y si se van a llevar a cabo revisiones de control de calidad del encargo.

A9. En el anexo se enumeran ejemplos de aspectos a tener en cuenta al establecer la estrategia global de auditoría.

A10. Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor. El establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría detallado no son procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios consiguientes en el otro.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A11. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, un equipo del encargo muy pequeño puede realizar toda la auditoría. En muchas auditorías de este tipo de entidades interviene el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) con un miembro del equipo del encargo (o sin ninguno). Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global de auditoría, en el caso de la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad de la auditoría y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, un breve memorando preparado al finalizar la auditoría anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en la auditoría recién finalizada, actualizado mediante discusiones con el propietario-gerente, puede servir como estrategia de auditoría documentada para el encargo de auditoría actual si cubre las cuestiones que se señalan en el apartado 8.

***El plan de auditoría* (Ref.: Apartado 9)**

A12. El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo. La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, a medida que se desarrolla el plan de auditoría para el encargo. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor tiene lugar al inicio de la auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo. Adicionalmente, el auditor puede comenzar la

ejecución de procedimientos de auditoría posteriores relativos a determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, antes de planificar todos los demás procedimientos de auditoría posteriores.

A13. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores en su relación con la información a revelar es importante, teniendo en cuenta tanto la amplia gama de información como el grado de detalle que puede abarcar esa información a revelar. Además, cierta información a revelar puede contener información que no se obtiene del mayor ni de los auxiliares, lo que puede también afectar a los riesgos valorados y a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para tratarlos.

A14. La consideración de la información a revelar en los momentos iniciales de la auditoría también facilita al auditor prestar la debida atención y planificar el tiempo adecuado para hacer frente a la información a revelar del mismo modo que a los tipos de transacciones, hechos y saldos contables. La consideración en los momentos iniciales también puede ayudar al auditor a determinar los efectos en la auditoría de:

- información a revelar significativa nueva o revisada como resultado de cambios en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad (por ejemplo, un cambio en la identificación de segmentos requerida y la información por segmentos como consecuencia de una combinación de negocios significativa);
- nueva información a revelar significativa o revisada debida a cambios en el marco de información financiera aplicable;
- la necesidad de que intervenga un experto del auditor para ayudar en los procedimientos de auditoría relacionados con determinada información a revelar (por ejemplo, información a revelar relacionada con pensiones u otros beneficios por jubilación); y
- cuestiones relacionadas con información a revelar que el auditor puede desear discutir con los responsables del gobierno de la entidad.[9]

***Cambios en las decisiones de planificación en el transcurso de la auditoría* (Ref.: Apartado 10)**

A15. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. Esto puede ocurrir cuando el auditor obtiene información que difiere de modo significativo de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante la aplicación de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida mediante pruebas de controles.

***Dirección, supervisión y revisión* (Ref.: Apartado 11)**

A16. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo varían en función de numerosos factores, entre otros:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- El área de auditoría.
- Los riesgos valorados de incorrección material (por ejemplo, un aumento del riesgo valorado de incorrección material para un área determinada de la auditoría normalmente requiere el correspondiente aumento de la extensión y del tiempo de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo).

[9] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A13.

- La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo que realiza el trabajo de auditoría.

La NIA 220 contiene orientaciones adicionales sobre la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.[10]

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A17. Si el socio del encargo realiza toda la auditoría, no se plantean cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. En estos casos, el socio del encargo, al haber realizado personalmente todos los aspectos del trabajo, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales. Formarse una opinión objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos complejos o inusuales y la auditoría la realiza un profesional ejerciente individual, es aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la organización profesional del auditor.

Documentación (Ref.: Apartado 12)

A18. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y la ejecución de la auditoría.

A19. La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados. Asimismo, sirve como registro de la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución. El auditor puede utilizar programas de auditoría estándar o listados de comprobaciones de finalización de auditoría adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo.

A20. Un registro de los cambios significativos en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría, y de los consiguientes cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, explica el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos, así como la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría. También refleja la respuesta adecuada a los cambios significativos que hayan ocurrido durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. Como se indica en el apartado A11, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A19) que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de actividades de control relevantes, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales (Ref.: Apartado 13)

A22. El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes. Para un encargo de auditoría inicial, entre las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el

[10] NIA 220, apartados 15-17.

establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría están las siguientes:

- Los acuerdos a alcanzar con el auditor predecesor para, por ejemplo, revisar sus papeles de trabajo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- Cualquier aspecto importante (incluida la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera) discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que estos asuntos afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura.[11]
- Otros procedimientos requeridos por el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de control de calidad puede requerir la participación de otro socio o de otra persona de categoría superior para revisar la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

Anexo

(Ref.: Apartados 7–8, A8–A11)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría.

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al establecer la estrategia global de auditoría. Muchas de estas cuestiones también influirán en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es exhaustiva.

Características del encargo

- El marco de información financiera de acuerdo con el cual se ha preparado la información financiera sujeta a auditoría, incluida la necesaria conciliación con otros marcos de información financiera.
- Requerimientos de información financiera específicos del sector, tales como informes exigidos por las autoridades reguladoras del sector.
- La amplitud prevista de la auditoría, incluidos, el número y los centros de trabajo de los componentes que van a incluirse.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus componentes que determinan el modo en que debe consolidar el grupo.
- La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley, además de la auditoría a efectos de consolidación.
- Si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, en su caso, si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, las

[11] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura.*

áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, para los fines de la auditoría.

- La utilización por la entidad de organizaciones de servicios y el modo en que el auditor puede obtener evidencia relativa al diseño o funcionamiento de los controles realizados por aquellas.
- La utilización prevista de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; por ejemplo, la evidencia relacionada con procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles.
- El efecto de las tecnologías de la información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- La coordinación de la amplitud y del momento de realización previstos del trabajo de auditoría con cualquier revisión de información financiera intermedia, así como el efecto de la información obtenida en dichas revisiones sobre la auditoría.
- La disponibilidad de personal y de datos del cliente.

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

- El calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para discutir la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo de auditoría.
- La discusión con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre el tipo y el momento previstos para la emisión de los informes, así como de otras comunicaciones, ya sean escritas o verbales, incluidos tanto el informe de auditoría, como las cartas de comentarios a la dirección y las comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.
- La discusión con la dirección relativa a las comunicaciones previstas con respecto a la situación del trabajo de auditoría en el transcurso del encargo.
- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras comunicaciones relacionadas con la auditoría de componentes.
- La naturaleza y el momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo realizado.
- Si hay alguna otra comunicación prevista con terceros, incluidas las responsabilidades de información legales o contractuales que puedan surgir de la auditoría.

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320[12] y, cuando proceda:
  - La determinación de la importancia relativa para los componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600.[13]
  - La identificación preliminar de los componentes significativos y de los tipos de transacciones, de los saldos contables y de la información a revelar materiales.
- La identificación preliminar de áreas en las que puede haber un riesgo mayor de incorrección material.

---

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

[13] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartados 21-23 y 40(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- El impacto del riesgo valorado de incorrección material con relación a los estados financieros a nivel global, la dirección, la supervisión y la revisión.
- El modo en que el auditor resalta ante los miembros del equipo del encargo la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de aplicar el escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías anteriores que evaluaron la eficacia operativa del control interno, incluida la naturaleza de las deficiencias identificadas y las medidas adoptadas para tratarlas.
- Las discusiones sobre cuestiones que pueden afectar a la auditoría con el personal de la firma responsable de prestar otros servicios para la entidad.
- La evidencia del compromiso de la dirección con el diseño, la implementación y el mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) y la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material.
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA): IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2013)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	5-10
El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno	11-24
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	25-31
Documentación	32
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A1-A24
El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno	A25-A121
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A122-A152
Documentación	A153-A156
Anexo 1: Componentes del control interno Anexo 2: Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2013.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

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

   (a) Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

(b) Riesgo de negocio: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

(c) Control interno: el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

(d) Procedimientos de valoración del riesgo: procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

(e) Riesgo significativo: riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

5. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría. (Ref.: Apartados A1–A5)

6. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes:

   (a) Indagaciones ante la dirección, ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función) y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref.: Apartados A6–A13)

   (b) Procedimientos analíticos (Ref.: Apartados A14–A17)

   (c) Observación e inspección. (Ref.: Apartados A18)

7. El auditor considerará si la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del cliente realizado por el auditor es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

8. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, considerará si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

9. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, determinará si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual. (Ref.: Apartados A19–A20)

10. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo discutirán el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, y la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará las cuestiones que deben ser comunicadas a los miembros del equipo que no participaron en la discusión. (Ref.: Apartados A21–A24)

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

La entidad y su entorno

11. El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:

   (a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A25–A30)

   (b) La naturaleza de la entidad, en particular:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) sus operaciones;

(ii) sus estructuras de gobierno y propiedad;

(iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y

(iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia

para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros. (Ref.: Apartados A31–A35)

(c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente. (Ref.: Apartado A36)

(d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A37–A43)

(e) La medición y revisión del resultado financiero de la entidad. (Ref.: Apartados A44–A49)

El control interno de la entidad

12. El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor. (Ref.: Apartados A50–A73)

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes

13. Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad. (Ref.: Apartados A74–A76)

Componentes del control interno

Entorno de control

14. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:

(a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si

(b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref.: Apartados A77–A87)

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

15. El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

(a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;

(b) la estimación de la significatividad de los riesgos;

(c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y

(d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos. (Ref.: Apartado A88)

16. Si la entidad ha establecido dicho proceso (denominado en lo sucesivo "proceso de valoración del riesgo por la entidad"), el auditor obtendrá conocimiento de tal proceso y de sus resultados. Cuando el auditor identifique riesgos de incorrección material no

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

identificados por la dirección, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a juicio del auditor, debería haber sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad. Si existe dicho riesgo, el auditor obtendrá conocimiento del motivo por el que el citado proceso no lo identificó, y evaluará si dicho proceso es adecuado en esas circunstancias o determinará si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

17. Si la entidad no ha establecido dicho proceso, o cuenta con uno ad hoc, el auditor discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo en que se les ha dado respuesta. El auditor evaluará si es adecuada, en función de las circunstancias, la ausencia de un proceso de valoración del riesgo documentado o determinará si constituye una deficiencia significativa en el control interno. (Ref.: Apartado A89)

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.

18. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas: (Ref.: Apartados A90-A92 y A95-A96)

    (a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros;

    (b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros;

    (c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos;

    (d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;

    (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y

    (f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales. (Ref.: Apartados A90–A93)

    Este conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera incluirá los aspectos relevantes de dicho sistema relacionados con la información a revelar en los estados financieros obtenida al margen del mayor y de los auxiliares.

19. El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas: (Ref.: Apartados A97–A98)

    (a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y

    (b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.

Actividades de control relevantes para la auditoría

20. El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. (Ref.: Apartados A99–A106)

21. Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI. (Ref.: Apartados A107–A109)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Seguimiento de los controles

22. El auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relevante para la preparación de información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría, y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles. (Ref.: Apartados A110–A112)

23. Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna,[1] el auditor obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, su estatus dentro de la organización y las actividades que han sido o que serán realizadas. (Ref.: Apartados A113–A120)

24. El auditor obtendrá conocimiento de las fuentes de información utilizadas en las actividades de seguimiento realizadas por la entidad y la base de la dirección para considerar que dicha información es suficientemente fiable para dicha finalidad. (Ref.: Apartado A121)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

25. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:

    (a) los estados financieros; y (Ref.: Apartados A122–A125)

    (b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref.: Apartados A126–A131)

que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

26. Con esta finalidad, el auditor:

    (a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (incluidos los aspectos cuantitativos o cualitativos de dicha información a revelar) en los estados financieros; (Ref.: Apartados A132–A136)

    (b) valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;

    (c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y (Ref.: Apartados A137–A139)

    (d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría constituir una incorrección material. (Ref.: Apartado A140)

Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría

27. Como parte de la valoración del riesgo descrita en el apartado 25, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. En el ejercicio de dicho juicio, el auditor excluirá los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.

28. Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente:

    (a) si se trata de un riesgo de fraude;

    (b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;

    (c) la complejidad de las transacciones;

    (d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;

[1] A efectos de las NIA, el término "función de auditoría interna" se define en la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 14(a).

(e) el grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y

(f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. (Ref.: Apartados A141–A145)

29. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo. (Ref.: Apartados A146–A148)

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

30. Con respecto a ciertos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de la entidad sobre dichos riesgos son relevantes para la auditoría y el auditor obtendrá conocimiento de ellos. (Ref.: Apartados A149–A151)

Revisión de la valoración del riesgo

31. La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional. Cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, o bien cuando haya obtenido nueva información, y en uno y otro caso sean incongruentes con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la valoración, el auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado. (Ref.: Apartado A152)

Documentación

32. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[2]

(a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron;

(b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;

(c) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y

(d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30. (Ref.: Apartados A153–A156)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartado 5)

A1. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad (denominado en lo sucesivo "conocimiento de la entidad"), es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella. Por ejemplo:

[2] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

- en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros;
- en la determinación de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320;[3]
- al considerar la adecuación de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros;
- en la identificación de las áreas relacionadas con cantidades o información a revelar en los estados financieros en las que puede resultar necesaria una consideración especial de la auditoría; por ejemplo: en transacciones con partes vinculadas, o en la valoración por parte de la dirección, de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, o en la consideración de la finalidad empresarial de las transacciones;
- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos;
- al responder a los riesgos valorados de incorrección material, incluido el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, tal como la adecuación de las hipótesis y de las manifestaciones verbales y escritas de la dirección.

A2. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y de las actividades relacionadas puede ser utilizada por el auditor como evidencia de auditoría para sustentar valoraciones de riesgos de incorrección material. Asimismo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar y las afirmaciones relacionadas, así como sobre la eficacia operativa de los controles, incluso aunque dichos procedimientos no fueran específicamente planificados como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor también puede elegir aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles conjuntamente con procedimientos de valoración del riesgo porque resulte eficiente.

A3. El auditor aplica su juicio profesional para determinar el grado de conocimiento necesario. La principal consideración del auditor es determinar si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar los objetivos establecidos en la presente NIA. El grado de conocimiento general de la entidad que se requiere al auditor es inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A4. Los riesgos que deben ser valorados incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.[4]

A5. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 6 para la obtención del conocimiento de la entidad (véanse los apartados 11-24), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener de ellos pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Como ejemplos de dichos procedimientos cabe citar:

---

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

4 La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 12-24.

- La revisión de información obtenida de fuentes externas, tales como revistas de negocios y económicas, informes de analistas, de entidades bancarias o de agencias de calificación, o bien de publicaciones regulatorias o financieras.
- La realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Indagaciones ante la dirección, ante la función de auditoría interna y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 6(a))

A6. Una parte importante de la información obtenida mediante las indagaciones del auditor procede de la dirección y de los responsables de la información financiera. El auditor también puede obtener información mediante indagaciones ante la función de auditoría interna, en caso de que la entidad disponga de dicha función, y ante otras personas de la entidad.

A7. El auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente, en la identificación de riesgos de incorrección material, mediante indagaciones ante otras personas de la entidad y entre otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

- Las indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados financieros. La NIA 260 (Revisada)[5] subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que facilite al auditor la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados que participan en la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones ante los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones ante el personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones ante la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones ante el personal de sistemas de información pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con los sistemas de información.

A8. Teniendo en cuenta que la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso continuo y dinámico, las indagaciones del auditor pueden tener lugar durante toda la auditoría.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

A9. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad

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

y su entorno, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento de la entidad por el auditor, sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión.[6] Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

A10. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

A11. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240,[7] si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

A12. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

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

A13. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables, así como de riesgos de deficiencias del control interno sobre la información financiera.

Procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 6(b))

A14. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden identificar aspectos de la entidad que el auditor no conocía y facilitar la valoración de riesgos de incorrección material con el fin de disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos.

A15. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a la identificación de la existencia de transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones

[6] Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

[7] NIA 240, apartado 19.

inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A16. Sin embargo, cuando en dichos procedimientos analíticos se utilicen datos con un elevado grado de agregación (como puede ser el caso de procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo), los resultados de dichos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación general inicial sobre la posible existencia de una incorrección material. En consecuencia, en dichos casos, la consideración de otra información obtenida durante la identificación de riesgos de incorrección material, conjuntamente con los resultados de dichos procedimientos analíticos puede facilitar al auditor la comprensión y la evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A17. Algunas entidades de pequeña dimensión pueden no disponer de información financiera intermedia o mensual que pueda utilizarse para la aplicación de procedimientos analíticos. En estas circunstancias, aunque el auditor pueda aplicar procedimientos analíticos limitados con el fin de planificar la auditoría u obtener alguna información a través de indagación, puede resultar necesario que el auditor planifique aplicar procedimientos analíticos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material cuando esté disponible un primer borrador de los estados financieros de la entidad.

Observación e inspección (Ref.: Apartado 6(c))

A18. La observación y la inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como por ejemplo informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como por ejemplo actas de las reuniones del órgano de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.

Información obtenida en periodos anteriores (Ref.: Apartado 9)

A19. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A20. Si el auditor tiene intención de utilizar la información obtenida en periodos anteriores para los fines de la auditoría actual, determinará si sigue siendo relevante. Esto se debe a que los cambios en el entorno de control, por ejemplo, pueden afectar a la relevancia de la información obtenida en el ejercicio anterior. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 10)

A21. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude o error y sobre su posible localización.
- Facilita a los miembros del equipo del encargo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales en relación con la discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre los riesgos de fraude.[8]

A22. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida en el apartado 10, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable facilita la identificación, al inicio de la auditoría, dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar. Ejemplos de cuestiones que puede discutir el equipo del encargo son:

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

A23. No siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las

[8] NIA 240, apartado 15.

cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con habilidades o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A24. Numerosas auditorías pequeñas las lleva a cabo en su totalidad el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual). En estas situaciones, el socio del encargo, que ha desarrollado personalmente la planificación de la auditoría, tiene la responsabilidad de considerar el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

La entidad y su entorno

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref.: Apartado 11(a))

Factores sectoriales

A25. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

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

A26. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación. Por ejemplo, contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes.[9]

Factores normativos

A27. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- Principios contables y prácticas sectoriales específicas.
- Marco normativo en el caso de un sector regulado, incluidos los requerimientos de información a revelar.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Régimen fiscal (societario y otro).
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio,

[9] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14.

política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.

- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A28. La NIA 250 incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera.[10]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones pueden afectar a las operaciones de la entidad. Es indispensable considerar estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A30. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar están las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Naturaleza de la entidad (Ref.: Apartado 11(b))

A31. El conocimiento de la naturaleza de la entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja; por ejemplo, con entidades dependientes u otros componentes en múltiples ubicaciones. Las estructuras complejas a menudo implican cuestiones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros. La NIA 550[11] establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

A32. Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen:

- Actividad operativa, tales como:
  - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades comerciales.
  - Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
  - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
  - Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
  - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
  - Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones

[10] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 12.

[11] NIA 550, *Partes vinculadas.*

sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).

- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

- Inversiones y actividades de inversión, tales como:
  - Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
  - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
  - Actividades de inversión en capital.
  - Inversiones en entidades no consolidadas, incluidas asociaciones, negocios conjuntos y entidades con cometido especial.
- Financiación y actividades de financiación, tales como:
  - Principales entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
  - Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
  - Beneficiarios efectivos (nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
  - Uso de instrumentos financieros derivados.
- Prácticas de información financiera tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización a valor razonable.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de pagos en acciones).

A33. Los cambios significativos en la entidad con respecto a periodos anteriores pueden originar o modificar los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

A34. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como por ejemplo llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, otro tipo de asociación, un fideicomiso o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad.[12]

[12] NIA 550, apartado A7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A35. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

La selección y aplicación de políticas contables por la entidad (Ref.: Apartado 11(c))

A36. El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables puede comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados por la entidad para contabilizar transacciones significativas e inusuales.
- El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
- Cambios en las políticas contables de la entidad.
- Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará dichos requerimientos.

Objetivos y estrategias, así como riesgos de negocio relacionados (Ref.: Apartado 11(d))

A37. La entidad desarrolla su actividad dentro de un contexto de factores sectoriales y regulatorios, así como de otros factores internos y externos. Para responder a dichos factores, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad definen objetivos, que constituyen los planes generales de la entidad. Las estrategias son los enfoques que utilizará la dirección para intentar alcanzar sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar con el transcurso del tiempo.

A38. El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o de la complejidad. No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio. El riesgo de negocio puede originarse, por ejemplo, por:

- el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
- un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
- defectos en un producto o servicio que pueden dar lugar a obligaciones y poner en riesgo la reputación.

A39. El conocimiento de los riesgos de negocio a los que se enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, el auditor no tiene la responsabilidad de identificar o valorar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos originan riesgos de incorrección material.

A40. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- Desarrollos sectoriales (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que la entidad no cuente con el personal o la especialización para hacer frente a los cambios en el sector).
- Nuevos productos y servicios (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, el aumento de las responsabilidades ligadas a los productos).

- Expansión del negocio (un riesgo de negocio potencial relacionado con ello puede ser, por ejemplo, que la demanda no haya sido estimada correctamente).
- Nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta, o un incremento de los costes).
- Requerimientos normativos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico).
- Requerimientos de financiación actuales y prospectivos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos).
- La utilización de TI (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles).
- Los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta).

A41. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una reducción de la clientela puede incrementar el riesgo de incorrección material ligada a la valoración de las cuentas a cobrar. Sin embargo, ese mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento de la situación económica, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, que el auditor tiene en cuenta al valorar la idoneidad de la hipótesis de empresa en funcionamiento. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede originar un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el anexo 2 se enumeran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

A42. Por lo general, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del control interno y se trata en el apartado 15 y en los apartados A88-A89.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A43. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por cuestiones relativas a la rendición de cuentas públicas e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

Medición y revisión del resultado financiero de la entidad (Ref.: Apartado 11(e))

A44. La dirección y otras personas medirán y revisarán aquello que consideren importante. Las mediciones del resultado, tanto externas como internas, crean presiones sobre la entidad. A su vez, estas presiones pueden llevar a la dirección a tomar medidas para mejorar los resultados o a preparar estados financieros con incorrecciones. En consecuencia, el conocimiento de las mediciones del resultado de la entidad facilita al auditor la consideración de si las presiones para alcanzar los resultados previstos pueden desencadenar actuaciones de la dirección que incrementen los riesgos de incorrección material, incluyendo los que se deben a fraude. Véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude.

A45. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento de los controles (que se trata como componente del control interno en los apartados A110-A121), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión de la evolución financiera tiene como finalidad comprobar si éstos cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- El seguimiento de los controles se ocupa específicamente de la eficacia del funcionamiento del control interno.

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

A46. Ejemplos de información generada internamente utilizada por la dirección para la medición y revisión del resultado financiero y que el auditor puede tener en cuenta, son, entre otros:

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

A47. Terceros externos a la entidad también pueden medir y revisar su resultado financiero. Por ejemplo, tanto la información externa como los informes de los analistas y de las agencias de calificación crediticia pueden constituir información útil para el auditor. Dichos informes se pueden a menudo obtener de la entidad auditada.

A48. Las mediciones internas pueden poner de manifiesto resultados o tendencias inesperados que requieren que la dirección determine su causa y adopte medidas correctoras (incluida, en algunos casos, la oportuna detección y corrección de incorrecciones). Las mediciones de resultados también pueden indicar al auditor la existencia de riesgos de incorrección de la correspondiente información en los estados financieros. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector. Dicha información, en especial si se combina con otros factores, como bonos o incentivos basados en los resultados, puede indicar un riesgo potencial de sesgo de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A49. A menudo las entidades de pequeña dimensión no disponen de procesos para la medición y revisión del resultado financiero. La indagación ante la dirección puede revelar que ésta se basa en algunos indicadores clave para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas adecuadas. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

El control interno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A50. El conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A51. La guía de aplicación siguiente relativa al control interno se divide en cuatro secciones:

- Naturaleza general y características del control interno.
- Controles relevantes para la auditoría.

- Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes.
- Componentes del control interno.

Naturaleza general y caracterIsticas del control interno

Finalidad del control interno

A52. El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la entidad referidos a:

- la fiabilidad de la información financiera de la entidad;
- la eficacia y eficiencia de sus operaciones; y
- el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A53. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen medios menos estructurados, así como procesos y procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Limitaciones del control interno

A54. El control interno, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el control interno puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del control interno (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

A55. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión del control interno por la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede dar lugar a un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de un programa informático diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

A56. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A57. Las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad pequeña dirigida por el propietario, es posible que el propietario-gerente sea capaz de ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Dicha supervisión puede compensar la menor capacidad de establecer una segregación de funciones.

A58. Por otro lado, el propietario-gerente puede tener más posibilidades de eludir los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El auditor tiene en

cuenta lo anterior en la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

División del control interno en componentes

A59. La división del control interno en los cinco componentes siguientes, a efectos de las NIA, proporciona un marco útil para que los auditores consideren el modo en que distintos aspectos del control interno de una entidad pueden afectar a la auditoría.

(e) el entorno de control;

(f) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(g) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación;

(h) las actividades de control; y

(i) el seguimiento de los controles.

Esta división no refleja necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene el control interno, o el modo en que puede clasificar un determinado componente. Los auditores pueden utilizar una terminología o marcos distintos de los que se utilizan en la presente NIA para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

A60. En los apartados A77-A121 se recoge la guía de aplicación relativa a los cinco componentes del control interno y su relación con la auditoría de estados financieros. En el anexo 1 se proporciona una explicación adicional de dichos componentes del control interno.

Características de los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la valoración del riesgo por el auditor

A61. El sistema de control interno de una entidad comprende elementos manuales y, a menudo, elementos automatizados. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor y para los procedimientos de auditoría posteriores basados en dicha valoración.

A62. La utilización de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas:

- Los controles en un sistema manual pueden comprender procedimientos tales como aprobaciones y revisiones de transacciones, así como conciliaciones y seguimiento de las partidas en conciliación. De forma alternativa, es posible que la entidad emplee procedimientos automatizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas, en cuyo caso los documentos en papel se sustituyen por registros en formato electrónico.
- Los controles en los sistemas de TI consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas informáticos) y de controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de las TI, pueden utilizar información producida por las TI, o pueden limitarse al seguimiento del funcionamiento efectivo de las TI y de los controles automatizados, así como al tratamiento de las excepciones. Cuando se utilizan las TI para iniciar, registrar, procesar o notificar transacciones u otros datos financieros, para su inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes afirmaciones en el caso de cuentas materiales o pueden ser decisivos para un funcionamiento eficaz de los controles manuales que dependen de las TI.

La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados en su control interno varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A63. Por lo general, las TI son beneficiosas para el control interno de la entidad, al permitirle:

- aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
- mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- facilitar un análisis adicional de la información;
- mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
- reducir el riesgo de que los controles se sorteen; y
- mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos;

A64. Las TI también originan riesgos específicos para el control interno de la entidad, incluidos, por ejemplo:

- La confianza en sistemas o programas que procesan datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos.
- Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados en los sistemas o programas.
- No realizar cambios necesarios en los sistemas o programas.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

A65. Los elementos manuales en el control interno pueden ser más adecuados cuando se requiera hacer uso de juicio y de discrecionalidad, como, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

- Transacciones importantes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias en las que los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control que está fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Al realizar el seguimiento de la eficacia de los controles automatizados.

A66. Los elementos manuales en el control interno pueden resultar menos fiables que los elementos automatizados debido a que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están más expuestos a simples errores y equivocaciones. En consecuencia, no puede asumirse que un elemento del control manual será aplicado de manera congruente. Los controles manuales pueden resultar menos adecuados en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones o transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante parámetros de control automatizados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Actividades de control en las que los modos específicos de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse adecuadamente.

A67. La extensión y la naturaleza de los riesgos para el control interno varían según la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad. La entidad responde a los riesgos que surgen de la utilización de las TI o de la utilización de elementos manuales en el control interno mediante el establecimiento de controles eficaces teniendo en cuenta las características del sistema de información de la entidad.

Controles relevantes para la auditoría

A68. Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor.

A69. Los factores relevantes para el auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para la auditoría pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige una incorrección material, y el modo en que lo hace.

A70. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene previsto utilizar dicha información en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Los controles relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento también pueden ser relevantes para la auditoría si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A71. El control interno sobre la salvaguarda de los activos contra la adquisición, utilización o venta no autorizadas puede incluir controles relacionados tanto con la información financiera como con los objetivos operativos. La consideración de dichos controles por el auditor se limita, por lo general, a aquellos que son relevantes para la fiabilidad de la información financiera.

A72. Por lo general, una entidad dispone de controles relacionados con objetivos que no son relevantes para la auditoría y que, en consecuencia, no es necesario considerar. Por ejemplo, una entidad puede contar con un sofisticado sistema de controles automatizados para garantizar un funcionamiento eficiente y eficaz (como, por ejemplo, el sistema de controles automatizados de una aerolínea para el mantenimiento de horarios de vuelos), pero normalmente dichos controles no serían relevantes para la auditoría. Además, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades operativas o

procesos de negocio, el conocimiento del control interno relativo a cada una de las unidades operativas y procesos de negocio de la entidad puede no ser relevante para la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A73. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno. Por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta. Los auditores del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su revisión del control interno sea más amplia y detallada.

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes (Ref.: Apartado 13)

A74. La evaluación del diseño de un control implica la consideración de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido evaluar la implementación de un control que no sea eficaz, por lo que se considera en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia significativa en el control interno.

A75. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.
- El seguimiento de transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A76. La obtención de conocimiento de los controles de la entidad no es suficiente para la comprobación de su eficacia operativa, salvo que exista algún grado de automatización que permita un funcionamiento congruente de los controles. Por ejemplo, la obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. Sin embargo, debido a la congruencia inherente al procesamiento por medio de TI (véase el apartado A63), aplicar procedimientos de auditoría para determinar si un control automatizado ha sido implementado puede servir como comprobación de la eficacia operativa de dicho control, dependiendo de la valoración y comprobación por el auditor de controles tales como los controles sobre cambios en los programas. En la NIA 330 se describen las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.[13]

Componentes del control interno–Entorno de control (Ref.: Apartado 14)

A77. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros.

[13] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A78. Entre los elementos del entorno de control que pueden ser relevantes para la obtención de su conocimiento están los siguientes:

(a) *La comunicación y la vigilancia de la integridad y de los valores éticos* – Se trata de elementos esenciales que influyen en la eficacia del diseño, administración y seguimiento de los controles.

(b) *Compromiso con la competencia* – Cuestiones como la consideración por la dirección de los niveles de competencia que se requieren para determinados puestos y el modo en que dichos niveles se traducen en habilidades y conocimientos requeridos.

(c) *Participación de los responsables del gobierno de la entidad* – Atributos de los responsables del gobierno de la entidad tales como:

- Su independencia con respecto a la dirección.
- Su experiencia y su reputación.
- Su grado de participación y la información que reciben, así como el examen de las actividades.
- La adecuación de sus actuaciones, incluido el grado con que plantean preguntas difíciles a la dirección y se realiza su seguimiento, y su interacción con los auditores internos y externos.

(d) La filosofía y el estilo operativo de la dirección – Características tales como:

- El enfoque con el que la dirección asume y gestiona riesgos de negocio.
- Las actitudes y actuaciones de la dirección con respecto a la información financiera.
- Las actitudes de la dirección con respecto al procesamiento de la información y a las funciones de contabilidad y al personal contable.

(e) *Estructura organizativa* – El marco en el que se planifican, ejecutan, controlan y revisan las actividades de la entidad para alcanzar sus objetivos.

(f) *Asignación de autoridad y de responsabilidad*– Cuestiones tales como el modo en que se asignan la autoridad y la responsabilidad con respecto a las actividades de explotación, así como la manera en que se establecen las relaciones de información y las jerarquías de autorización.

(g) *Políticas y prácticas de recursos humanos* – Las políticas y prácticas relacionadas, por ejemplo, con la selección, orientación, formación, evaluación, tutoría, promoción, compensación y actuaciones correctoras.

Evidencia de auditoría con respecto a los elementos del entorno de control

A79. Se puede obtener evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo, tales como la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos. Por ejemplo, a través de las indagaciones ante la dirección y ante los empleados, el auditor puede obtener conocimiento del modo en que la dirección comunica su opinión a sus empleados sobre las prácticas empresariales y el comportamiento ético. El auditor puede así determinar si se han implementado los correspondientes controles mediante la consideración, por ejemplo, de si la dirección dispone de un código de conducta escrito y si actúa de un modo acorde con dicho código.

A80 El auditor también puede tener en cuenta el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias detectadas del control interno relevante para la auditoría incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Efecto del entorno de control en la valoración de los riesgos de incorrección material

A81. Algunos elementos del entorno de control de una entidad tienen un efecto generalizado sobre la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia significativa sobre la

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

A82. Un órgano de administración activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo de actuación de la alta dirección. Sin embargo, otros elementos pueden tener un efecto más limitado. Por ejemplo, si bien las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden reducir los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento de la información financiera, puede que no mitiguen un fuerte sesgo por parte de la alta dirección hacia la sobrevaloración de los beneficios.

A83. Cuando el auditor realiza una valoración de los riesgos de incorrección material, la existencia de un entorno de control satisfactorio puede ser una variable positiva. Sin embargo, a pesar de que puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control satisfactorio no es un elemento disuasorio del fraude absoluto. En cambio, la existencia de deficiencias en el entorno de control puede menoscabar la eficacia de los controles, especialmente en relación con el fraude. Por ejemplo, que la dirección no dedique suficientes recursos para responder a los riesgos de seguridad de las TI puede afectar negativamente al control interno al permitir que se realicen modificaciones indebidas en los programas informáticos o en los datos, o que se procesen transacciones no autorizadas. Como se explica en la NIA 330, el entorno de control también influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.[14]

A84. El entorno de control, por sí mismo, no previene ni detecta y corrige una incorrección material. Sin embargo, puede influir en la evaluación por el auditor de la eficacia de otros controles (por ejemplo, el seguimiento de controles y el funcionamiento de determinadas actividades de control) y, en consecuencia, en la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A85. Es probable que el entorno de control en entidades de pequeña dimensión difiera del de las entidades de mayor dimensión. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad de pequeña dimensión no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. La naturaleza del entorno de control puede influir también en la significatividad, o en la ausencia, de otros controles. Por ejemplo, la participación activa del propietario-gerente puede mitigar algunos de los riesgos que surgen de la falta de segregación de funciones en una entidad pequeña; sin embargo, puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de elusión de los controles.

A86. Además, es posible que en entidades de pequeña dimensión no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal pero eficaz. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito pero que, en su lugar, haya desarrollado una cultura

[14] NIA 330, apartados A2-A3.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección.

A87. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad de pequeña dimensión.

Componentes del control interno–El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref.: Apartado 15)

A88. El proceso de valoración del riesgo por la entidad constituye la base con la que la dirección determina el modo en que los riesgos han de gestionarse. Si dicho proceso es adecuado a las circunstancias, incluida la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, facilita al auditor la identificación de los riesgos de incorrección material. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias es una cuestión de juicio.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 17)

A89. En una entidad de pequeña dimensión es poco probable que se haya establecido un proceso para la valoración del riesgo. En dichos casos, es probable que la dirección identifique los riesgos mediante su participación personal directa en el negocio. Sin embargo, independientemente de las circunstancias, sigue siendo necesario indagar sobre los riesgos identificados y el modo en que la dirección les da respuesta.

Componentes del control interno–El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera (Ref.: Apartado 18)

A90. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) e informar sobre ellas, así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- transferir información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al mayor;
- capturar información relevante para la información financiera sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la depreciación y la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de las cuentas a cobrar; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

A91. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.

Ejemplos de esa información son:

- Información obtenida de contratos de arrendamiento revelada en los estados financieros, tal como opciones de renovación o pagos futuros por arrendamiento.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.[15]

A92. El conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera requerido por el apartado 18 de esta NIA (incluido el conocimiento de los aspectos relevantes de ese sistema relativo a la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos) es una cuestión de juicio profesional del auditor. Por ejemplo, algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

Asientos en el diario (Ref.: Apartado 18(f))

A93. Habitualmente, el sistema de información de la entidad implica la utilización de asientos estándar en el diario requeridos de manera recurrente para registrar las transacciones. Los ejemplos pueden ser los asientos en el diario para registrar ventas, compras y pagos en el mayor, o para registrar estimaciones contables realizadas periódicamente por la dirección, tales como cambios en la estimación de las cuentas incobrables.

A94. El proceso de información financiera de la entidad también implica la utilización de asientos no estándar en el diario para el registro de transacciones no recurrentes, inusuales o de ajustes. Ejemplos de dichas anotaciones incluyen los ajustes de consolidación y los asientos de una combinación de negocios o de la venta de un negocio o de estimaciones no recurrentes, como el deterioro del valor de un activo. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se

---

15 Véanse apartados 19–20 de la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

Procesos de negocio relacionados (Ref.: Apartado 18)

A95. Los procesos de negocio de una entidad son las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias; y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluyen el modo en que se originan las transacciones, facilita al auditor la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad relevante para la preparación de información financiera de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 18)

A96. Es probable que, en las entidades de pequeña dimensión, el sistema de información y los procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera, incluidos los aspectos relevantes de ese sistema relacionados con la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos, sea menos sofisticado que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El conocimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera puede, por lo tanto, ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

Comunicación (Ref.: Apartado 19)

A97. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera. Comprende cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información financiera, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad. La comunicación puede adoptar la forma de manuales de políticas y de información financiera. La existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a asegurar que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A98. En las entidades de pequeña dimensión, la comunicación puede estar menos estructurada y puede ser más fácil de conseguir debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección.

Componentes del control interno–Actividades de control relevantes para la auditoría (Ref.: Apartado 20)

A99. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se siguen las directrices de la dirección. Las actividades de control, tanto en los sistemas de TI como manuales, tienen varios objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relacionadas con lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones del resultado.
- Procesamiento de la información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

A100. Las actividades de control relevantes para la auditoría son:

- aquellas que es necesario tratar como tales, al ser actividades de control relacionadas con riesgos significativos y aquellas que están relacionadas con riesgos para los cuales aplicar solo procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada, como requieren los apartados 29 y 30, respectivamente; o
- las que, a juicio del auditor, se consideran relevantes.

A101. El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante para la auditoría se ve influenciado por el riesgo, identificado por el auditor, que puede dar lugar a una incorrección material y por la consideración, por parte del auditor, de que la realización de pruebas sobre la eficacia operativa del control es probablemente adecuada para determinar la extensión de las pruebas sustantivas.

A102. El auditor puede poner énfasis en la identificación y la obtención de conocimiento de las actividades de control que responden a las áreas en las que el auditor considera más probable que existan riesgos de incorrección material. Cuando múltiples actividades de control alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario obtener conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

A103. Las actividades de control relevantes para la auditoría pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable, además de los controles que tratan los riesgos relacionados con los saldos contables y con las transacciones. Esas actividades de control pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A104. El conocimiento del auditor acerca de la presencia o ausencia de actividades de control, obtenido de su conocimiento de los demás componentes del control interno, le facilitan la determinación de si es necesario dedicar atención adicional a la obtención de conocimiento de las actividades de control.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A105. Los conceptos que subyacen en las actividades de control de las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A106. Las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión probablemente estarán relacionadas con los ciclos de las principales transacciones tales como ingresos de las actividades ordinarias, compras y gastos de personal.

Riesgos derivados de las TI (Ref.: Apartado 21)

A107. La utilización de TI afecta al modo en que se implementan las actividades de control. Desde el punto de vista del auditor, los controles sobre los sistemas de las TI son eficaces cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas, e incluyen controles generales de las TI y controles de aplicaciones eficaces.

A108. Los controles generales de las TI son políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones y favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones. Son aplicables en entornos con unidades centrales, redes de trabajo y de usuarios finales. Los controles generales de las TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos generalmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Centros de datos y operaciones de redes.
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software de sistemas.
- Cambios en los programas.
- Seguridad de accesos.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.

Se implementan por lo general para tratar los riesgos mencionados en el apartado A64 anterior.

A109. Los controles de aplicaciones son procedimientos manuales o automatizados que normalmente operan a nivel de procesos del negocio y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones específicas. Los controles de aplicaciones pueden ser preventivos o de detección y tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables. En consecuencia, los controles de aplicaciones están relacionados con los procedimientos utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones y otros datos financieros, así como para informar sobre ellos. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones han ocurrido, están autorizadas y se han registrado y procesado íntegra y exactamente. Como ejemplos pueden citarse los filtros de datos de entrada y de secuencias numéricas con un seguimiento manual de los informes de excepciones o la corrección en el punto de entrada de datos.

Componentes del control interno–Seguimiento de los controles (Ref.: Apartado 22)

A110. El seguimiento de los controles es un proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Conlleva la valoración oportuna de la eficacia de los controles y la adopción de las medidas correctoras necesarias. La dirección lleva a cabo el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones puntuales o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad e incluyen actividades de gestión y supervisión habituales.

A111. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden incluir la utilización de información procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de clientes y comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A112. El seguimiento del control por la dirección a menudo se consigue estrechando la participación de la dirección o del propietario-gerente en las operaciones. Dicha participación identificará, a menudo, las desviaciones significativas con respecto a las expectativas e inexactitudes en datos financieros, conducentes a medidas correctoras sobre el control.

La función de auditoría interna de la entidad (Ref.: Apartado 23)

A113. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, la obtención de conocimiento de esa función contribuye al conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, incluido el control interno, en especial del papel que esa función desempeña en el seguimiento por la entidad del control interno relativo a la información financiera. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor referidas en el apartado 6(a) de esta NIA, pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor.

A114. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.

A115. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, control interno y gobierno de la entidad. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el seguimiento por la entidad del control interno sobre la información financiera. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

A116. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de conformidad con el apartado 6(a) de esta NIA, le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función.

A117. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A118. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

A119. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

A120. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Fuentes de información (Ref.: Apartado 24)

A121. Una parte importante de la información utilizada para el seguimiento puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la dirección asume que los datos utilizados para el seguimiento son exactos sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento. En consecuencia, se requiere el conocimiento de:

- las fuentes de la información relacionada con las actividades de seguimiento por la entidad; y
- la base de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para dicha finalidad como parte del conocimiento por el auditor de las actividades de seguimiento de la entidad como componente del control interno.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref.: Apartado 25(a))

A122. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A123. Los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, deficiencias tales como la falta de competencia de la dirección o la falta de supervisión de la preparación de los estados financieros pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

A124. El conocimiento del control interno por parte del auditor puede generar dudas sobre la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:

- Las reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad pueden ser tan graves que lleven al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente unos estados financieros incorrectos es tal que no se puede realizar una auditoría.
- Las reservas acerca del estado y la fiabilidad de los registros de una entidad pueden llevar al auditor a la conclusión de que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A125. La NIA 705 (Revisada)[18] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 25(b))

A126. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar deben tenerse en cuenta, ya que ello facilita de manera directa la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones que son necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, el auditor puede llegar a la conclusión de que los riesgos identificados se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas afirmaciones.

La utilización de afirmaciones

A127. Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, la medición y la presentación de tipos de transacciones y de hechos, de saldos contables y de información a revelar.

A128. El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se describen en el apartado A129(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

Afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A129. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría.

  (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.

  (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

[18] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

(iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

(v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:

(i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.

(ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

(iv) Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera

Afirmaciones sobre otra información a revelar

A130. Las afirmaciones descritas en el apartado 129(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados. Como ejemplo de esa información a revelar, es posible que la entidad esté obligada a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surge dicho riesgo; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos; y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A131. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A129(a)–(b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

Proceso de identificación de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 26(a))

A132. La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. La valoración del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

posteriores que deben aplicarse. En la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros el auditor aplica escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200.[17]

A133. En el anexo 2 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material relativos a la información a revelar.

A134. Como se explica en la NIA 320,[18] **la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.**[19]

A135. La consideración por el auditor de la información a revelar en los estados financieros al identificar los riesgos incluye la información a revelar cuantitativa y cualitativa, cuya incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Según las circunstancias de la entidad y del encargo, los ejemplos de información a revelar que tendrán aspectos cualitativos y que pueden ser relevantes al valorar los riesgos de incorrección material incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A136. La información a revelar en los estados financieros de entidades de pequeña dimensión puede ser menos detallada o menos compleja (por ejemplo, algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen menos información a revelar en los estados financieros). Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno, en relación con la información a revelar.

---

[17] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15.

[18] NIA 320, apartado A1.

[19] NIA 320, apartado 4.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Relación entre los controles y las afirmaciones (Ref.: Apartado 26(c))

A137. Al realizar las valoraciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que pueden prevenir, o detectar y corregir, una incorrección material contenida en afirmaciones específicas. Por lo general es útil obtener conocimiento de los controles y relacionarlos con afirmaciones en el contexto de los procesos y sistemas en los que existen, ya que las actividades de control, por sí mismas, específicas a menudo no sirven para responder a un riesgo. Con frecuencia, sólo múltiples actividades de control, junto con otros componentes de control interno, serán suficientes para responder a un riesgo.

A138. En cambio, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico sobre una afirmación determinada incorporada en determinados tipos de transacciones o saldos contables. Por ejemplo, las actividades de control que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A139. Los controles pueden estar relacionados directa o indirectamente con una afirmación. Cuanto más indirecta sea la relación, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en dicha afirmación. Por ejemplo, la revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con la afirmación de integridad de los ingresos de las actividades ordinarias por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para reducir los riesgos de dicha afirmación que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

Incorrecciones materiales

A140. Las incorrecciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar se pueden considerar materiales debido a su dimensión, naturaleza o circunstancias. (Ref.: Apartado 26(d))

Riesgos significativos

Identificación de riesgos significativos (Ref.: Apartado 28)

A141. Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones significativas no rutinarias o con otras cuestiones que requieren la aplicación de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones inusuales, debido a su dimensión o naturaleza y que, por lo tanto, no ocurren con frecuencia. Las cuestiones que requieren la aplicación de juicio pueden incluir la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Es menos probable que las transacciones rutinarias, no complejas, que están sujetas a un procesamiento sistemático, originen riesgos significativos.

A142. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de transacciones significativas no rutinarias que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Mayor intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pudieran dificultar a la entidad la implementación de controles sobre sus riesgos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A143. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de cuestiones de juicio significativas que requieran la realización de estimaciones contables que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Los principios contables relativos a las estimaciones contables o al reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir hipótesis sobre los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

A144. La NIA 330 describe las consecuencias para los procedimientos de auditoría posteriores de la calificación de un riesgo como significativo.[20]

Riesgos significativos relacionados con los riesgos de incorrección material debida a fraude

A145. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.[21]

Conocimiento de los controles relacionados con riesgos significativos (Ref.: Apartado 29)

A146. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que surjan de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio incluye conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

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

A147. Por ejemplo, cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A148. En algunos casos, la dirección puede no haber respondido adecuadamente a riesgos significativos de incorrección material mediante la implementación de controles para dichos riesgos. El hecho de que la dirección no haya implementado dichos controles indica una deficiencia significativa en el control interno.[22]

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 30)

A149. Los riesgos de incorrección material pueden estar directamente relacionados con el registro de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios, y con la preparación de estados financieros fiables. Dichos riesgos pueden incluir los riesgos de un procesamiento inexacto o incompleto de tipos de transacciones rutinarias y significativas, tales como ingresos de las actividades ordinarias, compras y cobros, o pagos de la entidad.

---

[20] NIA 330, apartados 15 y 21.

[21] NIA 240, apartados 25-27.

[22] NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno*, apartado A7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A150. Cuando dichas transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, el auditor puede considerar que éste es el caso de aquellas circunstancias en las que una parte significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica sólo de manera electrónica, como en un sistema integrado. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

A151. La NIA 330 describe las consecuencias de la identificación de dichos riesgos para los procedimientos de auditoría posteriores.[23]

Revisión de la valoración del riesgo (Ref.: Apartado 31)

A152. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, la valoración del riesgo puede basarse en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos de auditoría posteriores planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Véase la NIA 330 para más orientaciones.

Documentación (Ref.: Apartado 32)

A153. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 32 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional. Por ejemplo, en las auditorías de entidades de pequeña dimensión, la documentación puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría.[24] Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores.[25] La forma y extensión de la documentación depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría.

A154. En el caso de entidades cuya actividad y cuyos procesos no son complicados a efectos de la información financiera, la documentación puede adoptar una forma sencilla y ser relativamente breve. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave del conocimiento documentados por el auditor incluyen aquellos que sirven de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material.

[23] NIA 330, apartado 8.

[24] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7 y 9.

[25] NIA 330, apartado 28.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A155. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo de la auditoría. Siempre que se cumplan los requerimientos de la NIA 230, una auditoría realizada por un equipo del encargo compuesto por personas con menos experiencia puede necesitar una documentación más detallada, con la finalidad de facilitarles la obtención del adecuado conocimiento de la entidad, que una auditoría realizada por un equipo formado por personas con experiencia.

A156. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de períodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 4(c), 14–24, A77–A121)

Componentes del control interno

1. El presente anexo proporciona explicaciones más detalladas sobre los componentes del control interno, tal y como se establecen en los apartados 4(c), 14-24 y A77-A121, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

Entorno de control

2. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

   (a) *Comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos.* La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados y de la manera en que son implantados en la práctica. La vigilancia de la integridad y los valores éticos incluye, por ejemplo, las actuaciones de la dirección con el fin de eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética. La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

   (b) *Compromiso con la competencia.* La competencia es el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar las tareas que definen el trabajo de una persona.

   (c) *Participación de los responsables del gobierno de la entidad.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen de manera significativa en la conciencia de control de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y del funcionamiento eficaz de los procedimientos de denuncia y del proceso para la revisión de la eficacia del control interno de la entidad.

   (d) *Filosofía y estilo operativo de la dirección.* La filosofía y el estilo operativo de la dirección abarcan un amplio espectro de características. Por ejemplo, las actitudes y actuaciones de la dirección en relación con la información financiera se pueden manifestar a través de una selección conservadora o agresiva de principios contables alternativos, o del rigor y grado de conservadurismo con los que se realizan las estimaciones contables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(e) *Estructura organizativa.* El establecimiento de una estructura organizativa relevante incluye la consideración de las áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como de las líneas de información adecuadas. La adecuación de la estructura organizativa de una entidad depende, en parte, de su dimensión y de la naturaleza de sus actividades.

(f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* La asignación de autoridad y responsabilidad puede incluir políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas. Además, puede incluir políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

(g) *Políticas y prácticas relativas a recursos humanos.* Las políticas y prácticas relativas a recursos humanos a menudo demuestran cuestiones importantes en relación con la conciencia de control de una entidad. Por ejemplo, las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético– demuestran el compromiso de una entidad de contratar personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas, tales como escuelas y seminarios, ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento. Las promociones basadas en evaluaciones periódicas del desempeño demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

3. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora su probabilidad de ocurrencia y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para darles respuesta y gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

4. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre datos financieros coherentes con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno regulatorio u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del control interno.
- *Sistemas de información nuevos o actualizados.* Los cambios rápidos y significativos en los sistemas de información pueden modificar el riesgo relativo al control interno.
- *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.
- *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al control interno.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al control interno.
- *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación

5. Un sistema de información está constituido por una infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen un amplio uso de las tecnologías de la información (TI).
6. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema de información financiera, engloba los métodos y registros que:
   - identifican y registran todas las transacciones válidas;
   - permiten su correcta clasificación a efectos de la información financiera;
   - miden el valor de las transacciones de un modo que permite que su valor monetario correcto se registre en los estados financieros;
   - determinan el periodo en el que se han producido las transacciones con el fin de permitir su registro en el periodo contable correcto;.
   - presentan adecuadamente las transacciones y la correspondiente información a revelar en los estados financieros.
7. La calidad de la información generada por el sistema influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.
8. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

Actividades de control

9. Por lo general, las actividades de control que pueden ser relevantes para la auditoría pueden clasificarse como políticas y procedimientos que pertenecen a las siguientes categorías o que hacen referencia a lo siguiente:
   - *Revisiones de resultados.* Dichas actividades de control incluyen revisiones y análisis de los resultados reales en comparación con los presupuestos, los pronósticos y los resultados del periodo anterior; la puesta en relación de diferentes conjuntos de datos –operativos o financieros– junto con el análisis de las relaciones y las actuaciones de investigación y corrección; la comparación de datos internos con fuentes externas de información; y la revisión de los resultados funcionales o de las actividades.
   - *Procesamiento de la información.* Los dos grandes grupos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicaciones, que se aplican al procesamiento de las aplicaciones individuales, y los controles generales de las TI, que consisten en políticas y procedimientos relativos a numerosas aplicaciones y que son la base de un funcionamiento eficaz de los controles de aplicaciones al permitir asegurar un funcionamiento continuo adecuado de los sistemas de información. Ejemplos de controles de aplicaciones incluyen la comprobación de la exactitud aritmética de los registros, el mantenimiento y revisión de las cuentas y balances de comprobación, controles automatizados tales como filtros de datos de entrada y comprobaciones de secuencia numérica, y el seguimiento manual de los informes de excepciones. Ejemplos de controles generales de las TI son los controles sobre los

cambios en los programas, los que restringen el acceso a los programas o a los datos, los relativos a la implementación de nuevas versiones de aplicaciones de paquetes de software, y los relacionados con el software de sistemas que restringen el acceso o hacen un seguimiento de la utilización de las utilidades del sistema que podrían cambiar datos o registros financieros sin dejar rastro para la auditoría.

- *Controles físicos*. Controles que engloban:
  - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad, para el acceso a los activos y a los registros.
  - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos.
  - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

  El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por consiguiente, para la auditoría, depende de circunstancias tales como si existe una alta exposición de los activos a la apropiación indebida.
- *Segregación de funciones*. La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

10. Algunas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas adecuadas de mayor rango establecidas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Seguimiento de los controles

11. Una responsabilidad importante de la dirección es establecer y mantener el control interno de manera continuada. El seguimiento de los controles por la dirección incluye la consideración de si están funcionando como se espera y si se modifican según corresponda ante cambios en las condiciones. El seguimiento de los controles puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta, y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los auditores internos o el personal que realice tareas similares pueden contribuir al seguimiento de los controles de una entidad mediante evaluaciones individuales. Normalmente, proporcionan información con regularidad acerca del funcionamiento del control interno, dedicando una considerable atención a la evaluación de la eficacia de dicho control, comunican información sobre los puntos fuertes y las deficiencias del control interno y formulan recomendaciones para su mejora.

13. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros externos que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del control interno; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, en la realización de actividades de seguimiento, la dirección puede tener en cuenta comunicaciones relativas al control interno procedentes de los auditores externos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartado A41, A133)

Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material

A continuación, figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con las habilidades necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Incentivos para que la dirección y el personal proporcionen información financiera fraudulenta.
- Incongruencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
- Cambios en el entorno de las TI.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.
- Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intergrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo.
- Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar.
- La omisión o la presentación confusa de información significativa en la información a revelar.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320: IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	2-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivo	8
Definición	9
Requerimientos	
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	10-11
Revisión a medida que la auditoría avanza	12-13
Documentación	14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Importancia relativa y riesgo de auditoría	A1
Importancia relativa en el contexto de una auditoria	A2
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	A3-A13
Revisión a medida que la auditoría avanza	A14

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450[1] explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

2. Los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:

   - las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
   - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas; y
   - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto.[2] No se tiene en cuenta el posible efecto que

[1] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[2] Por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros* (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) en abril de 2001, indica que, para una entidad con fines de lucro, dado que los inversores son

las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

3. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de la auditoría. Si el marco de información financiera aplicable no incluye una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas en el apartado 2 proporcionan al auditor dicho marco de referencia.

4. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:

   (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

   (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;

   (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y

   (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

5. El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A1)

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:

   (a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

   (b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

   (c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

   La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones, aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. Aunque no es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material.[3] Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las incorrecciones no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido, al evaluar su efecto en los estados financieros.[4] (Ref.: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

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

---

proveedores de capital riesgo para la empresa, proporcionar estados financieros que satisfagan las necesidades de aquellos satisfará también la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.

[3] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados A128a–A28b.

[4] NIA 450, apartado A21.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivo

8. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Definición

9. A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref.: Apartados A3–A12)

11. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref.: Apartado A13)

Revisión a medida que la auditoría avanza

12. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref.: Apartado A14)

13. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

Documentación

14. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:[5]

    (a) importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (véase el apartado 10);

---

5 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

(b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (véase el apartado 10);

(c) importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y

(d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)–(c) a medida que la auditoría avanza (véanse los apartados 12-13).

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Importancia relativa y riesgo de auditoría (Ref.: Apartado 5)

A1. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; e informar sobre los estados financieros, y realizar las comunicaciones que establecen las NIA, de conformidad con los hallazgos del auditor.[6] El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.[7] El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.[8] La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

(a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material;[9]

(b) determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría[10] posteriores; y

(c) evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas,[11] en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.[12]

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref.: Apartado 6)

A2. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[13] requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).

---

6 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 11.

7 NIA 200, apartado 17.

8 NIA 200, apartado 13(c).

9 NIA 315 (Revisada).

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

11 NIA 450.

12 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros.*

13 El apartado 25 de la NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartado 10)

A3. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto **(Ref.: Apartado 10)**

A4. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A5. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A6. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A7. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el periodo de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

A8. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A9. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En la auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar **(Ref.: Apartado 10)**

A11. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, y la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

A12. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la entidad como de la dirección.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo **(Ref.: Apartado 11)**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa establecido para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el periodo actual.

Revisión a medida que la auditoría avanza (Ref.: apartado 12)

A14. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del periodo sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor revisará dicha importancia relativa.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330: RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Respuestas globales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	6–23
Adecuación de la presentación y de la información revelada	24
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	25–27
Documentación	28–30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuestas globales	A1–A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	A4–A58
Adecuación de la presentación y de la información revelada	A59
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	A60–A62
Documentación	A63

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[1]

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

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

   (a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

---

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y

(ii) procedimientos analíticos sustantivos

(b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref.: Apartados A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref.: Apartados A4–A8)

7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:

(a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:

(i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y

(ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref.: Apartados A9–A18)

(b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref.: Apartado A19)

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

(a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles); o

(b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A20–A24)

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref.: Apartado A25)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

(a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;

(ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y

(iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref.: Apartados A26–A29)

(b) determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref.: Apartados A30–A31)

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref.: Apartado A32)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y

(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref.: Apartados A33–A34)

6. Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

(a) la eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;

(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);

(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y

(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref.: Apartado A35)

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref.: Apartado A36)

(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref.: Apartados A37–A39)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles relevantes, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref.: Apartado A40)

17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref.: Apartado A41)

    (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;

    (b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o

    (c) resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref.: Apartados A42–A47)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref.: Apartados A48–A51)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

    (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos, y

    (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref.: Apartado A52)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref.: Apartado A53)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

    (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable,

para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref.: Apartados A54–A57)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref.: Apartado A58)

Adecuación de la presentación y de la información revelada

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:
    - la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
    - la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref.: Apartado A59)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref.: Apartados A60–A61)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref.: Apartado A62)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[2]

    (a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados;

    (b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y

    (c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref.: Apartado A63)

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la

[2] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref.: Apartado 5)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y, por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores (*Ref.: Apartado 6)*

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto

de los controles de la correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, en consecuencia, el auditor no tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o

(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos de auditoría posteriores y la valoración del riesgo.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref.: Apartado 7(a))

Naturaleza

A9. Los riesgos valorados por el auditor pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como "más bajo" debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como "más bajo" debido a los controles internos, y el auditor tiene previsto basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos

imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede facilitar al auditor la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos,
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

- El entorno de control.
- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Extensión

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de

los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de actividades de control, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos de auditoría posteriores que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref.: Apartado 7(b))

A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref.: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden

proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.[3] Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref.: Apartado 9)

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref.: Apartado 10(a))

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de actividades de control, tales como las actividades de control realizadas mediante ordenador. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

[3] NIA 315 (Revisada), apartado 30.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530[4] contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique el programa (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la determinación de que:

- no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;
- se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y
- otros controles generales relevantes sean eficaces.

Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.

Prueba de controles indirectos (Ref.: Apartado 10(b))

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) se consideran controles "indirectos".

A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.

[4] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref.: Apartado 11)

A32. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref.: Apartado 12(b))

A33. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref.: Apartado 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref.: Apartado 14(a))

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref.: Apartado 14(b))

A37. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:
(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y
(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo;
depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A38. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A39. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref.: Apartados 16–17)

A40. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A41. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos *(Ref.: Apartado 18)*

A42. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material. Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes al control interno, incluida su posible elusión por la dirección.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.

- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A44. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520[5] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A45. La naturaleza del riesgo y de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A46. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta el control interno, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A47. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500.[6]

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref.: Apartado 19)

A48. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen "acuerdos paralelos" que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles, pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

---

[5] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

[6] NIA 500, *Documentación de auditoría*, apartado10.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A49. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A50. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A51. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
  - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
  - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
  - contabilice las transacciones en otra moneda; u
  - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

  En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.
- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref.: Apartado 20)

A52. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

***Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos* (Ref.: Apartado 21)**

A53. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede facilitar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor

puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref.: Apartados 22–23)

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como, por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref.: Apartado 22)

A55. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

a) identificar cantidades que parezcan inusuales;
b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y
c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A56. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles relevantes.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A57. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información correspondiente a la información financiera proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:
  (a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
  (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y

(c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref.: Apartado 23)

A58. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref.: Apartado 24)

A59. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 25–27)

A60. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para las afirmaciones relacionadas. La NIA 315 (Revisada) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor.[7]

A61. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

A62. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.

[7] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

- Resultados de procedimientos auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Documentación (Ref.: Apartado 28)

A63. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402: CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requerimientos	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno	9-14
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	15-17
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	18
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios	19
Informe del auditor de la entidad usuaria	20-22
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno	A1-A23
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A24-A39
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	A40
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios	A41
Informe del auditor de la entidad usuaria	A42-A44

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

* Las modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, serán aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2013.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada)[1] y la NIA 330[2] para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así

---

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.

2. Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio con organizaciones que prestan servicios que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, tal como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados por dichas organizaciones son parte integrante de las actividades empresariales de la entidad. Sin embargo, no todos los citados servicios son relevantes para la auditoría.

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la información financiera. Si bien es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios estén relacionados con la información financiera, pueden existir otros controles que también sean relevantes para la auditoría, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de información financiera, cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

   (a) los tipos de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativos para los estados financieros de dicha entidad;

   (b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros;

   (c) los correspondientes registros contables, ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor;

   (d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;

   (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y

   (f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.

4. La naturaleza y extensión del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios dependen de la naturaleza de dichos servicios y su significatividad para la entidad usuaria, así como de su relevancia para la auditoría.

5. Esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras que se limiten al procesamiento, en relación con la cuenta que mantiene una entidad en la entidad financiera, de transacciones que estén expresamente autorizadas por la entidad, por ejemplo, el procesamiento de transacciones de cuenta corriente realizado por un banco o el procesamiento de transacciones de valores realizado por un intermediario bursátil. Asimismo, esta NIA tampoco se aplica a la auditoría de transacciones derivadas de la tenencia de intereses financieros en otras entidades, tales como sociedades, cualquiera que sea su forma jurídica, y negocios conjuntos, cuando un tercero contabiliza las variaciones que se producen en dichos intereses e informa a los titulares.

Fecha de entrada en vigor

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando ésta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

   (a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material; y

   (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

Definiciones

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

   (a) Controles complementarios de la entidad usuaria - Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.

   (b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA "informe tipo 1"), informe que comprende:

      (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y

      (ii) un informe elaborado por el auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

   (c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA "informe tipo 2"), informe que comprende:

      (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un periodo específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un periodo específico; y

      (ii) un informe elaborado por el auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

         a. Su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y

         b. Una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

   (d) Auditor de la entidad prestadora del servicio - Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de ésta.

   (e) Organización de servicios - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.

   (f) Sistema de la organización de servicios - Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio.

   (g) Subcontratación de la organización de servicios subcontratada - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar

alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.

(h) Auditor de la entidad usuaria - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de la entidad usuaria.

(i) Entidad usuaria - Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315 (Revisada),[3] el auditor de dicha entidad obtendrá conocimiento del modo en que ella utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, esto es, sobre: (Ref.: Apartados A1–A2)

   (a) la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria, incluido su efecto en el control interno de la entidad usuaria; (Ref.: Apartados A3–A5)

   (b) la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios; (Ref.: Apartado A6)

   (c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref.: Apartado A7)

   (d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref.: Apartados A8–A11)

10. Para la obtención de conocimiento del control interno relevante para la auditoría de conformidad con la NIA 315 (Revisada),[4] el auditor de la entidad usuaria evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios. (Ref.: Apartados A12–A14)

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

   (a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;

   (b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;

   (c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o

   (d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. (Ref.: Apartados A15–A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

[3] NIA 315 (Revisada), apartado 11.

[4] NIA 315 (Revisada), apartado 12.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

13. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:

    (a) la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicios; y

    (b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref.: Apartado A21)

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:

    (a) evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;

    (b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría; y

    (c) determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para la entidad usuaria y, en ese caso, obtendrá conocimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles. (Ref.: Apartados A22–A23)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

15. Con el fin de responder a los riesgos valorados de incorrección, de conformidad con la NIA 330, el auditor de la entidad usuaria:

    (a) determinará si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,

    (b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref.: Apartados A24–A28)

Pruebas de controles

16. Cuando la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor de la entidad usuaria obtendrá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles mediante uno o más de los procedimientos siguientes:

    (a) obteniendo un informe tipo 2, si lo hubiera;

    (b) aplicando pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios; o

    (c) recurriendo a otro auditor con el fin de que realice pruebas de controles en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref.: Apartados A29–A30)

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

17. Si, de conformidad con el apartado 16(a), el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, el auditor de la entidad usuaria determinará si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles, que sirva para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria:

    (a) evaluando si la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;

    (b) determinando si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para aquella y, en caso afirmativo, comprobando si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles y, si así es, realizando pruebas sobre su eficacia operativa.

(c) evaluando la adecuación del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización; y

(d) evaluando si las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y los resultados de dichas pruebas, tal como se describen en su informe, son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. (Ref.: Apartados A31–A39)

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada

18. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 que excluye los servicios prestados por una organización de servicios subcontratada, y dichos servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria aplicará los requerimientos de la presente NIA con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada. (Ref.: Apartado A40)

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios

19. El auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o incorrecciones no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de auditoría. (Ref.: Apartado A41)

Informe del auditor de la entidad usuaria

20. El auditor de la entidad usuaria expresará una opinión modificada en su informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada),[5] si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref.: Apartado A42)

21. Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref.: Apartado A43)

22. Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref.: Apartado A44)

***

[5] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por la organización de servicios, incluido el control interno

Fuentes de información (Ref.: Apartado 9)

A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:

- Manuales de usuario.
- Descripciones de sistemas.
- Manuales técnicos.
- El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- Informes de las organizaciones de servicios, de la función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
- Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la dirección, si las hubiera.

A2. El conocimiento obtenido a través de la experiencia del auditor de la entidad usuaria con la organización de servicios, por ejemplo, debido a otros encargos de auditoría, también puede servir de ayuda para obtener conocimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto resultará particularmente útil si los servicios y controles de la organización de servicios sobre dichos servicios están muy estandarizados.

Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios (Ref.: Apartado 9(a))

A3. La entidad usuaria puede recurrir a una organización de servicios que procese transacciones y rinda cuentas sobre ellas, o que registre transacciones y procese los datos correspondientes. Las organizaciones de servicios que prestan dichos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos bancarios de administración fiduciaria que invierten y gestionan activos para los planes de pensiones de empleados o para terceros; bancos hipotecarios que gestionan hipotecas para terceros; proveedores de servicios de aplicaciones informáticas que proporcionan aplicaciones informáticas estandarizadas y un entorno tecnológico que permiten a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.

A4. Ejemplos de servicios prestados por una organización de servicios que son relevantes para la auditoría incluyen:

- La llevanza de los registros contables de la entidad usuaria.
- La gestión de activos.
- El inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A5. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad de pequeña dimensión ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.[6]

Naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios (Ref.: Apartado 9(b))

A6. Es posible que la organización de servicios establezca políticas y procedimientos que afecten al control interno de la entidad usuaria. Dichas políticas y procedimientos están, al menos en

---

[6] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 4 y A4-A5.

parte, física y operativamente separadas de la entidad usuaria. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios, incluidas la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones que procesa para la entidad usuaria. En determinadas situaciones, las transacciones procesadas por una organización de servicios, y las cuentas afectadas, pueden no parecer materiales para los estados financieros de la entidad usuaria, pero la naturaleza de las transacciones procesadas puede ser significativa y el auditor de la entidad usuaria puede determinar que, en dichas circunstancias, es necesario obtener conocimiento de dichos controles.

Grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria (Ref.: Apartado 9(c))

A7. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende también del grado de interacción que exista entre sus actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere a la medida en que la entidad usuaria puede implementar controles eficaces sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios, y decide así hacerlo. Por ejemplo, existe un alto grado de interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios cuando la entidad usuaria autoriza las transacciones y la organización de servicios las procesa y contabiliza. En estas circunstancias, puede resultar factible para la entidad usuaria implementar controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o inicialmente registra, procesa y contabiliza las transacciones de la entidad usuaria, existe un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En estas circunstancias, es posible que la entidad usuaria no pueda implementar controles eficaces propios sobre estas transacciones, o decida no hacerlo, y confíe en los controles de la organización de servicios.

Naturaleza de las relaciones entre la entidad usuaria y la organización de servicios (Ref.: Apartado 9(d))

A8. El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede cubrir cuestiones tales como:

- la información que ha de proporcionarse a la entidad usuaria y las responsabilidades relativas al inicio de las transacciones relacionadas con las actividades de la organización de servicios;
- la aplicación de requerimientos de las autoridades reguladoras con respecto a la forma en que se mantendrán los registros o el acceso a éstos;
- la indemnización, en su caso, que recibirá la entidad usuaria en caso de incumplimiento de funciones;
- si la organización de servicios proporcionará un informe sobre sus controles y, en ese caso, si será un informe tipo 1 o tipo 2;
- si el auditor de la entidad usuaria tendrá derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y a otra información necesaria para realizar la auditoría; y
- si el acuerdo permite la comunicación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

A9. Existe una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria y entre la organización de servicios y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Estas relaciones no crean necesariamente una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Cuando no existe relación directa entre ambos, las comunicaciones entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio se llevan a cabo normalmente a través de la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede establecerse una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio, teniendo en cuenta las consideraciones de ética y de confidencialidad aplicables. Por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio para que éste aplique procedimientos en nombre de aquel, tales como:

(a) pruebas de controles en la organización de servicios; o

(b) procedimientos sustantivos en relación con las transacciones y los saldos de los estados financieros de la entidad usuaria que competen a la organización de servicios.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. Los auditores del sector público normalmente tienen derechos de acceso amplios establecidos por la normativa. Sin embargo, puede haber situaciones en las que no se disponga de dichos derechos de acceso; por ejemplo, cuando la organización de servicios está situada en una jurisdicción diferente. En estos casos, puede resultar necesario que el auditor del sector público obtenga conocimiento de la legislación aplicable en dicha jurisdicción, con el fin de determinar si pueden obtenerse derechos de acceso pertinentes. El auditor del sector público también puede obtener de la entidad usuaria, o solicitar a ésta, que incorpore derechos de acceso a cualquier acuerdo contractual entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A11. Los auditores del sector público pueden igualmente recurrir a otro auditor para que éste realice pruebas de controles o aplique procedimientos sustantivos en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

Conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios (Ref.: Apartado 10)

A12. La entidad usuaria puede establecer controles para los servicios prestados por la organización de servicios sobre los que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar pruebas que permitan a dicho auditor concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente con respecto a algunas o a todas las afirmaciones correspondientes, todo ello con independencia de los controles implantados en la organización de servicios. Si la entidad usuaria, por ejemplo, utiliza una organización de servicios para procesar las nóminas, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la entrega y recepción de información sobre las nóminas que puedan evitar o detectar incorrecciones materiales. Estos controles pueden incluir:

- La comparación de los datos entregados a la organización de servicios con los informes recibidos de la organización de servicios, una vez que se han procesado los datos.
- Un nuevo cálculo a partir de una muestra de las cantidades que figuran en las nóminas para comprobar su exactitud aritmética y revisar la razonabilidad del importe total de la nómina.

A13. En esta situación, el auditor de la entidad usuaria puede realizar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de las nóminas que le proporcionen una base para concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones relativas a las nóminas.

A14. Como se indica en la NIA 315 (Revisada)7, con respecto a algunos riesgos, el auditor de la entidad usuaria puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. Dichas características que permiten un procesamiento automatizado pueden estar especialmente presentes cuando la entidad usuaria utiliza organizaciones de servicios. En estos casos, los controles de la entidad usuaria sobre los riesgos son relevantes para la auditoría, y se requiere que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de dichos controles de conformidad con los apartados 9 y 10 de la presente NIA, y los evalúe.

Procedimientos a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref.: Apartado 12)

A15. La decisión del auditor de la entidad usuaria sobre los procedimientos enumerados en el apartado 12 que aplicará, de manera individual o en combinación con otros, a fin de obtener la información necesaria para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material relacionados con la utilización, por parte de

---

7 NIA 315 (Revisada), apartado 30.

la entidad usuaria, de una organización de servicios, puede verse influida por cuestiones como:

- la dimensión tanto de la entidad usuaria como de la organización de servicios;
- la complejidad de las transacciones de la entidad usuaria y de los servicios prestados por la organización de servicios;
- la ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede decidir que otro auditor aplique procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria si la organización de servicios está en un lugar lejano);
- si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen eficazmente al auditor de la entidad usuaria evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A16. La organización de servicios puede contratar a un auditor para que informe sobre la descripción y el diseño de sus controles (informe tipo 1) o sobre la descripción y el diseño de sus controles, y su eficacia operativa (informe tipo 2). Los informes tipo 1 y tipo 2 pueden ser emitidos de acuerdo con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (International Standards on Assurance Engagements, ISAE) 34028 o según las normas establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido (el cual puede identificarlos con diferentes nombres, como informes tipo A o tipo B).

A17. La disponibilidad de un informe tipo 1 o tipo 2 dependerá normalmente de si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la entidad usuaria que la organización de servicios proporcione dicho informe. La organización de servicios puede también decidir, por motivos prácticos, facilitar un informe tipo 1 o tipo 2 a las entidades usuarias. Sin embargo, en algunos casos, las entidades usuarias pueden no disponer de un informe tipo 1 o tipo 2.

A18. En algunas circunstancias, la entidad usuaria puede externalizar una o varias unidades o funciones empresariales significativas, como, por ejemplo, todas sus funciones de planificación fiscal y cumplimiento de las obligaciones fiscales, o la función financiera y de contabilidad o la de control, a una o a varias organizaciones de servicios. Puesto que en dichas circunstancias es posible que no se disponga de un informe sobre los controles de la organización de servicios, la visita a la organización de servicios puede ser el procedimiento más eficaz para que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de sus controles, ya que probablemente exista una interacción directa entre la dirección de la entidad usuaria y la dirección de la organización de servicios.

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 6009, ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

A20. La entidad usuaria puede utilizar una organización de servicios que, a su vez, subcontrate a otra organización de servicios para proporcionar algunos de los servicios prestados a la entidad usuaria que forman parte del sistema de información de ésta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a ésta. Puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga en cuenta los controles de la

---

[8] NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios.*

[9] El apartado 2 de la NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (Incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, indica: "Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran..."Véase también el apartado 19 de la NIA 600.

organización de servicios subcontratada. En situaciones en las que se subcontratan una o varias organizaciones de servicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se amplía para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas. El grado de dicha interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas, son los factores más importantes que debe tener en cuenta el auditor de la entidad usuaria a la hora de determinar la significatividad de los controles de la organización de servicios y de las organizaciones de servicios subcontratadas con respecto a los controles de la entidad usuaria.

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref.: Apartados 13–14)

A21. El auditor de la entidad usuaria puede realizar indagaciones sobre el auditor de la entidad prestadora del servicio ante su organización profesional o entre otros profesionales ejercientes, y puede indagar sobre si el auditor de la entidad prestadora del servicio está sujeto a una autoridad de supervisión. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede ejercer en una jurisdicción en la que se sigan normas diferentes con respecto a los informes sobre controles de la organización de servicios, y el auditor de la entidad usuaria puede obtener información sobre las normas que utiliza el auditor de la entidad prestadora del servicio del organismo emisor de las normas.

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

(a) los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas;

(b) el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria;

(c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y

(d) si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles relevantes.

A23. Un informe tipo 1 o tipo 2 de una fecha o referido a un periodo no comprendidos en el periodo de información de la entidad usuaria puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el informe se complementa con información adicional actual procedente de otras fuentes. Si la descripción de los controles de la organización de servicios es de una fecha o se refiere a un periodo anterior al comienzo del periodo sometido a auditoría, el auditor de la entidad usuaria puede aplicar procedimientos para actualizar la información de un informe tipo 1 o tipo 2, tales como:

- discutir los cambios producidos en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que esté en una situación que le permita conocer dichos cambios;
- revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartado 15)

A24. Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios; en algunos casos, la utilización de una organización de servicios puede reducir el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria, particularmente si la

propia entidad usuaria no tiene la especialización necesaria para realizar determinadas actividades, tales como iniciar, procesar y registrar transacciones, o no cuenta con recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de tecnología de la información).

A25. Cuando la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al funcionamiento de los controles sobre dichos registros o para verificar las transacciones y saldos registrados en ellos, o con ambos fines. Dicho acceso puede implicar la inspección física de los registros en los locales de la organización de servicios o el examen de registros mantenidos de forma electrónica desde la entidad usuaria o desde otro lugar, o ambas actuaciones. Cuando el acceso directo se lleva a cabo por medios electrónicos, el auditor de la entidad usuaria puede obtener evidencia por dicha vía sobre la adecuación de los controles aplicados por la organización de servicios en relación con la integridad y la exactitud de los datos de la entidad usuaria de los que es responsable la organización de servicios.

A26. Para determinar la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con los saldos que representan activos mantenidos o transacciones realizadas por una organización de servicios por cuenta de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:

(a) Examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria: la naturaleza y extensión de los registros contables y la documentación de soporte conservada por la entidad usuaria determinan la fiabilidad de esta fuente de evidencia. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros independientes detallados o documentación de transacciones específicas realizadas por su cuenta.

(b) Examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios: el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros de la organización de servicios puede haberse establecido como parte de los acuerdos contractuales alcanzados entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor, para que acceda, en su nombre, a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.

(c) Obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones: en los casos en los que la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios que corrobore los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría fiable con respecto a la existencia de las transacciones y los activos afectados. Por ejemplo, cuando se utilicen varias organizaciones de servicios, como una gestora de inversiones y un depositario, y dichas organizaciones de servicios mantengan registros independientes, el auditor de la entidad usuaria puede confirmar los saldos con dichas organizaciones para comparar dicha información con los registros independientes de la entidad usuaria.

Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida de las confirmaciones procedentes de la organización de servicios es sólo una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, tales confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría fiable. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la posibilidad de identificar una fuente alternativa de evidencia independiente.

(d) Aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes recibidos de la organización de servicios: la eficacia de los procedimientos analíticos probablemente variará de una afirmación a otra y dependerá de la extensión y detalle de la información disponible.

A27. Otro auditor puede aplicar procedimientos que sean de naturaleza sustantiva en beneficio de los auditores de las entidades usuarias. Un encargo de este tipo puede implicar la aplicación, por otro auditor, de procedimientos acordados entre la entidad usuaria y el auditor de dicha entidad usuaria y entre la organización de servicios y su auditor de la entidad prestadora del servicio. El auditor de la entidad usuaria revisa los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados por otro auditor con el fin de determinar si constituyen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Adicionalmente, pueden existir requerimientos impuestos por las autoridades públicas o por acuerdos contractuales que lleven a un auditor de la entidad prestadora del servicio a aplicar determinados

procedimientos de naturaleza sustantiva. Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios se pueden utilizar por los auditores de las entidades usuarias como parte de la evidencia necesaria para sustentar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio acuerden, con anterioridad a la aplicación de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a ella que se proporcionará al auditor de la entidad usuaria.

A28. En determinadas circunstancias, en concreto cuando la entidad usuaria externalice alguna o todas sus funciones financieras en una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria puede enfrentarse a una situación en la que una parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios. Puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria, o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe tipo 2 y, además, aplicar procedimientos sustantivos por cuenta del auditor de la entidad usuaria. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que constituya una base razonable para sustentar su opinión. Por consiguiente, al determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y si necesita aplicar procedimientos sustantivos posteriores, el auditor de la entidad usuaria tendrá en cuenta su participación en la dirección, supervisión y aplicación de los procedimientos sustantivos realizados por otro auditor, o la evidencia de tales procedimientos.

Pruebas de controles (Ref.: Apartado 16)

A29. La NIA 33010, en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles relevantes. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

(a) La valoración de riesgos de incorrección material por el auditor de la entidad usuaria incorpora la expectativa de que los controles de la organización de servicios están operando eficazmente (es decir, el auditor de la entidad usuaria tiene intención de confiar en la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos); o

(b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad usuaria, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles relevantes, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles relevantes, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente (Ref.: Apartado 17)

A31. Un informe tipo 2 puede tener como finalidad satisfacer las necesidades de varios auditores distintos de entidades usuarias. Por ello, las pruebas de controles y los resultados descritos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden no ser relevantes con respecto a afirmaciones significativas de los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas de controles y sus resultados se evalúan con la finalidad de determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. Al hacerlo, el auditor de la entidad usuaria puede tener en cuenta los siguientes factores:

[10] NIA 330, apartado 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) el periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización;

(b) el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio y los servicios y procesos cubiertos, los controles comprobados y las pruebas que se han realizado, y el modo en que los controles comprobados están relacionados con los controles de la entidad usuaria; y

(c) los resultados de dichas pruebas de controles y la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles.

A32. Con respecto a determinadas afirmaciones, cuanto más corto sea el periodo cubierto por una prueba específica y mayor sea el tiempo transcurrido desde la realización de la prueba, menor será la evidencia de auditoría que la prueba puede proporcionar. Al comparar el periodo cubierto por un informe tipo 2 con el periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede concluir que un informe tipo 2 ofrece menos evidencia de auditoría si hay poco solapamiento entre el periodo cubierto por el informe tipo 2 y el periodo en el que el auditor de la entidad usuaria pretende basarse en el informe. En ese caso, un informe tipo 2 que cubra un periodo anterior o posterior puede proporcionar evidencia de auditoría adicional. En otros casos, el auditor de la entidad usuaria puede determinar que es necesario realizar pruebas de controles de la organización de servicios, o recurrir a otro auditor para que las realice, a fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles.

A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles relevantes de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:

- la significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones;
- los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, así como los cambios significativos introducidos en ellos desde que se verificaron, incluidos los cambios en el sistema de información, los procesos y el personal;
- el grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles;
- la duración del periodo restante;
- la medida en que el auditor de la entidad usuaria tiene previsto reducir los procedimientos sustantivos posteriores basándose en la fiabilidad de los controles; y
- la eficacia del entorno de control y el seguimiento de los controles de la entidad usuaria.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el seguimiento de los controles de la entidad usuaria.

A35. Si el periodo sobre el que el auditor de la entidad prestadora del servicio ha realizado pruebas queda completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria no podrá basarse en dichas pruebas para concluir que los controles de la entidad usuaria operan eficazmente, ya que no proporcionan evidencia de la eficacia de los controles correspondiente al periodo de auditoría actual, salvo que se hayan aplicado otros procedimientos.

A36. En determinadas circunstancias, un servicio prestado por una organización de servicios puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria implementará determinados controles. Por ejemplo, el servicio puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria dispondrá de controles para autorizar las transacciones antes de que éstas se envíen a la organización de servicios para su procesamiento. En dicha situación, la descripción de los controles de la organización de servicios puede incluir una descripción

de los controles complementarios de la entidad usuaria. El auditor de la entidad usuaria determinará si los mencionados controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes para el servicio prestado a la entidad usuaria.

A37. Si el auditor de la entidad usuaria considera que el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por ejemplo, cuando el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio no contiene una descripción de las pruebas de controles realizadas por él y de los resultados de éstas, el auditor de la entidad usuaria puede completar el conocimiento derivado de los procedimientos y de las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar la posibilidad de discutir con el auditor de la entidad prestadora del servicio sobre el alcance y los resultados de su trabajo. Igualmente, si el auditor de la entidad usuaria lo considera necesario, puede contactar con la organización de servicios, a través de aquélla, para solicitar que el auditor de la entidad prestadora del servicio aplique ciertos procedimientos a la organización de servicios. Alternativamente, el auditor de la entidad usuaria u otro auditor a solicitud del auditor de la entidad usuaria, pueden aplicar dichos procedimientos.

A38. El informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio identifica los resultados de las pruebas, incluidas las excepciones y otra información que puedan afectar a las conclusiones del auditor de la entidad usuaria. Las excepciones señaladas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no significan automáticamente que el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no sea útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria en la valoración de los riesgos de incorrección material. Antes, al contrario, las excepciones y la cuestión que ha dado lugar a una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio se tienen en cuenta en la valoración que el auditor de la entidad usuaria hace de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio. Al considerar las excepciones y las cuestiones que han dado lugar a una opinión modificada, el auditor de la entidad usuaria puede discutir dichas cuestiones con el auditor de la entidad prestadora del servicio. Dicha comunicación depende de que la entidad usuaria contacte con la organización de servicios y obtenga la autorización de ésta para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría.[11] Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección.[12] Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier seguimiento de los controles que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;
- casos en los que en el informe tipo 1 o tipo 2 se señalan controles complementarios de la entidad usuaria y no se han implementado en ella; y
- controles en la organización de servicios que pueden resultar necesarios y que no parecen haber sido implementados o no se abordan de forma específica en un informe tipo 2.

---

11 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartados 9-10.

12 NIA 265, apartado 10.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (Ref.: Apartado 18)

A40. Si la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede incluir o excluir los pertinentes objetivos de control de la subcontratada, y otros controles relacionados, en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. Estos dos métodos de información se conocen como el método inclusivo y el método excluyente, respectivamente. Si el informe tipo 1 o tipo 2 excluye los controles de la subcontratada, y los servicios prestados por ésta son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor de la entidad usuaria aplique los requerimientos de esta NIA con respecto a la organización de servicios subcontratada. La naturaleza y extensión del trabajo que debe realizar el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada dependen de la naturaleza y significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria y de su relevancia para la auditoría. La aplicación del requerimiento recogido en el apartado 9 facilita al auditor de la entidad usuaria la determinación del efecto de la organización de servicios subcontratada y la naturaleza y el alcance del trabajo que debe realizar.

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios (Ref.: Apartado 19)

A41. La organización de servicios puede estar obligada, de acuerdo con los términos del contrato con las entidades usuarias, a revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e incorrecciones no corregidas atribuibles a la dirección de la organización de servicios o a sus empleados. Tal como requiere el apartado 19, el auditor de la entidad usuaria efectúa indagaciones ante la dirección de dicha entidad sobre si la organización de servicios le ha informado sobre este tipo de cuestiones, y evalúa si las posibles cuestiones comunicadas por la organización de servicios afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de la entidad usuaria. En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar información adicional para realizar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Información del auditor de la entidad usuaria (Ref.: Apartado 20)

A42. Cuando el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existirá una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir cuando:

- el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de los servicios prestados por la organización de servicios y no tiene una base suficiente y adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria parte del supuesto de que los controles de la organización de servicios funcionan eficazmente y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles; o
- la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sólo está disponible en los registros mantenidos en la organización de servicios y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener acceso directo a dichos registros.

El hecho de que el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión depende de su conclusión con respecto a si los posibles efectos sobre los estados financieros son materiales o generalizados.

Referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref.: Apartados 21-22)

A43. En algunos casos, disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor de la entidad usuaria, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el

consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

A44. El hecho de que la entidad usuaria utilice una organización de servicios no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria establecida por las NIA de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base razonable para sustentar su opinión. Por lo tanto, el auditor de la entidad usuaria no se referirá al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio como fundamento, en parte, de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión modificada debido a una opinión modificada del informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, nada impide que el auditor de la entidad usuaria haga referencia al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio si dicha referencia sirve para explicar el motivo de la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria. En tales circunstancias, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450: EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Acumulación de incorrecciones identificadas	5
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	6-7
Comunicación y corrección de las incorrecciones	8-9
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	10-13
Manifestaciones escritas	14
Documentación	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de incorrección	A1
Acumulación de incorrecciones identificadas	A2-A6
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	A7-A9
Comunicación y corrección de las incorrecciones	A10-A13
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	A14-A28
Manifestaciones escritas	A29
Documentación	A30

La NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 (Revisado) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA.[1] La NIA 320[2] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:

   (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y

---

1 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-11.

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

(b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

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

   (a) Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref.: Apartado A1)

   Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

   (b) Incorrecciones no corregidas: incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas

5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref.: Apartados A2–A6)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

6. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:

   (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref.: Apartado A7)

   (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref.: Apartado A8)

7. Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten. (Ref.: Apartado A9)

Comunicación y corrección de las incorrecciones

8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría[3]. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref.: Apartados A7–A9)

9. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref.: Apartado A13)

---

[3] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref.: Apartados A14–A15)

11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:

    (a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref.: Apartados A16–A22, A24–A25)

    (b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref.: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.[4] La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref.: Apartados A26–A28)

13. El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Manifestaciones escritas

14. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella. (Ref.: Apartado A29)

Documentación

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[5] (Ref.: Apartado A30)

    (a) el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes (apartado 5);

    (b) todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas (apartados 5, 8 y 12); y

    (c) la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (apartado 11).

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de incorrección (Ref.: Apartado 4(a))

A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

[4] Véase la nota 3.

[5] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

(a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;

(b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda;[6]

(c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y

(d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;

(e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y

(f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información.[7]

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude.[8]

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref.: Apartado 5)

"Claramente insignificante"

A2. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. "Claramente insignificante" es una expresión equivalente a "no material". Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.

Incorrecciones en la información a revelar

A4. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El

---

[6] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que "una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo...".

[7] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

[8] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A6.

apartado A17 de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

A5. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3–A4, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.

A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.

- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530 contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.[9]

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref.: Apartados 6–7)

A7. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

A8. Si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles incorrecciones no detectadas, consideradas conjuntamente con las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa. Podrían existir incorrecciones no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo.[10]

A9. El auditor puede solicitar a la dirección que examine un tipo concreto de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la dirección conozca la causa de una incorrección identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de la incorrección del tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref.: Apartados 8–9)

A10. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a esta evaluar si las partidas los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.

---

[9] NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

[10] NIA 530, apartado 5(c)-(d).

A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. Dichas disposiciones pueden prohibir, de forma expresa, una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A12. La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones, incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquélla llevar los libros y registros contables de forma rigurosa y reduce los riesgos de incorrección material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.

A13. La NIA 700 (Revisada) obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección,[11] lo que puede estar afectado por el conocimiento por parte del auditor de los motivos de la dirección para no efectuar las correcciones.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref.: Apartados 10-11)

A14. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor de conformidad con la NIA 320 se basa a menudo en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, puesto que es posible que aún no se conozcan los resultados definitivos. En consecuencia, antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos.

A15. La NIA 320 explica que, a medida que la auditoría avanza, el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes.[12] Por lo tanto, es probable que cualquier revisión significativa ya se haya realizado antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas. Sin embargo, si la nueva valoración del auditor de la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 (véase el apartado 10 de dicha NIA) da lugar a una cifra o cifras menores, se reconsiderará la importancia relativa en la ejecución y la adecuación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.

A16. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:

[11] NIA 700 (Revisada), apartado 12.

[12] NIA 320, apartado 12.

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

A18. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

(a) si los errores identificados son persistentes o generalizados; o

(b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

A19. Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros en su conjunto contendrán una incorrección material, incluso si el efecto de la incorrección en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las incorrecciones dentro del mismo saldo contable o tipo de transacciones. Sin embargo, lo primero que debe tenerse en cuenta, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las incorrecciones inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas.[13]

A20. La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros en su conjunto cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otras ratios clave.

A21. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:

[13] Si se identifica un cierto número de incorrecciones que no son materiales en el mismo saldo contable o en un mismo tipo de transacciones, el auditor puede tener que volver a valorar el riesgo de incorrección material para dicho saldo contable o tipo de transacción.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
- afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
- está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;
- encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;
- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la dirección de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información que se incluirá en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información que se incluirá en el "Informe de Gestión" o en la "Revisión de la explotación y Financiera") de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada)14 trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como éstas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240[15] explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección; o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200.[16]

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el auditor del efecto de dichas incorrecciones no corregidas en los estados financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre periodos.

[14] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[15] NIA 240, apartado 35.

[16] NIA 200, apartado 15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. En el caso de la auditoría de una entidad del sector público, la evaluación de si una incorrección es material también puede verse afectada por las responsabilidades del auditor, establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, de informar sobre cuestiones específicas, incluido, por ejemplo, el fraude.

A25. Además, cuestiones tales como el interés público, la obligación de rendir cuentas, la probidad y el aseguramiento de una supervisión legislativa efectiva, en particular, pueden afectar a la valoración relativa a si una partida, por su naturaleza, es material. Esto es especialmente aplicable en el caso de partidas relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

***Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* (Ref.: Apartado 12)**

A26. Si se han comunicado incorrecciones no corregidas a una o varias personas con responsabilidades de dirección, y esas personas también tienen responsabilidades de gobierno, no es necesario que se comuniquen de nuevo a dichas personas en su función de responsables del gobierno de la entidad. No obstante, el auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el directivo o directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados.[17]

A27. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global de las incorrecciones no corregidas, en lugar de detallar cada incorrección individual no corregida.

A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA).[18] El auditor puede discutir con los responsables del gobierno de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las incorrecciones, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la incorrección juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 14)

A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales, el auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre las incorrecciones no corregidas. En algunas circunstancias, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad pueden considerar que algunas incorrecciones no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus manifestaciones escritas expresiones como: "No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas ...y... constituyan incorrecciones porque [descripción de los motivos]". Obtener estas manifestaciones, sin embargo, no exime al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

Documentación (Ref.: Apartado 15)

A30. La documentación del auditor sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:

(a) la consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas;

(b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados; y

(c) la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).

[17] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

[18] NIA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500: EVIDENCIA DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	6
Información que se utilizará como evidencia de auditoría	7-9
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	10
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad	11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A1-A25
Información que se utilizará como evidencia de auditoría	A26-A51
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	A52-A56
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad	A57

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, Evidencia de auditoría, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada)[1]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[2]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[3]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[4] y NIA 330[5]).

Fecha de entrada en vigor

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[2] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

[3] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

[4] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

[5] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.
   (b) Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
   (c) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.
   (d) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.
   (e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A1–A25)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (Ref.: Apartados A26–A33a)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref.: Apartados A34–A36)
   (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37–A43)
   (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44–A47)
   (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:
   (a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref.: Apartados A49–A50)
   (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref.: Apartados A52–A56)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. Si:
    (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
    (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.,

    el auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría si: (Ref.: Apartado A57)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual)[6] o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A3. Tal como se explica en la NIA 200,[7] la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

[6] NIA 315 (Revisada), apartado 9.

[7] NIA 200, apartado 5.

A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.[8] La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 (Revisada) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:
- (a) procedimientos de valoración del riesgo; y
- (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
- (i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
- (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los

[8] NIA 330, apartado 26.

aplique. Tal como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante.[9]

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar el modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.[10]

[9] NIA 330, apartado A35.

[10] NIA 501, *Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Confirmación externa

A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un "acuerdo paralelo" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales.[11]

Recálculo

A19. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A20. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para más orientaciones.

Indagación

A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

[11] NIA 505, *Confirmaciones externas.*

A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales.[12]

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

***Relevancia y fiabilidad* (Ref.: Apartado 7)**

A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y del cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como, por ejemplo, la realidad de ciertas existencias no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

[12] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fiabilidad

A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos.[13]

A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada.[14]

A33a. La NIA 250 (Revisada)[15] proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimiento identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

---

[13] NIA 520, apartado 5(a).

[14] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 13.

[15] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

***Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección* (Ref.: Apartado 8)**

A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, pero no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(a))

A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad).

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones de negocio y personales.
- Prestación de otros servicios.

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(b))

A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad.[16]

A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.

A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto;
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y

[16] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 7.

- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor **(Ref.: Apartado 9(a)–(b))**

A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 10)

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:
(a) la selección de todos los elementos (examen de 100%);
(b) la selección de elementos específicos; y
(c) el muestreo de auditoría.
La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;

- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado.* El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.[17]

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión del auditor relativa a una cuestión significativa.[18]

---

[17] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

[18] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501: EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Requerimientos	
Existencias	4-8
Litigios y reclamaciones	9-12
Información por segmentos	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Existencias	A1-A16
Litigios y reclamaciones	A17-A25
Información por segmentos	A26-A27

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 501, Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330,[1] la NIA 500[2] y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:

   (a) la realidad y el estado de las existencias,
   (b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y
   (c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia

---

[1] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*
[2] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

(a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref.: Apartados A1–A3)

(i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref.: Apartado A4)

(ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref.: Apartado A5)

(iii) inspeccionar las existencias; y (Ref.: Apartado A6)

(iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref.: Apartados A7–A8)

(b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.

5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref.: Apartados A9–A11)

6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[3] (Ref.: Apartados A12–A14)

8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:

(a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref.: Apartado A15)

(b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref.: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref.: Apartados A17–A19)

(a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
(b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
(c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref.: Apartado A20)

10. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de

[3] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref.: Apartados A21–A25)

11. Si:

(a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y

(b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Manifestaciones escritas

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

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref.: Apartado A26)

(a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref.: Apartado A27)

(i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y
(i) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y

(b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
Existencias
Presencia en el recuento físico de existencias (Ref.: Apartado 4(a))

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

A2. La presencia en el cuento físico de existencias conlleva:
- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y

- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

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

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

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 600[4] trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620[5] trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

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

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

- La realización de actividades de control adecuadas, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

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

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

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

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

---

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

[5] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

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

A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

A8. Además de registrar los conteos de las pruebas del auditor, obtener copias de los registros de recuento físico completo de la administración ayuda al auditor a realizar procedimientos de auditoría posteriores para determinar si los registros de inventario final de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de inventario

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

A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.[6]

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

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

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

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

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal como se explica en la NIA 200[7], la dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no alcance el grado de convincente.

A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias,

[6] NIA 330, apartados 22-23.
[7] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA*, apartado A50.

pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.[8]

Existencias custodiadas y controladas por un tercero
Confirmación (Ref.: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505[9] establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

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

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

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

Litigios y reclamaciones

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

A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser necesario revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.

A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.

A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540[10] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

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

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

---

[8] NIA 705 (Revisada), apartado 13.
[9] NIA 505, *Confirmaciones externas*.
[10] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

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

A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.

A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una valoración del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.

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

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

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

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

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

A25. De conformidad con la NIA 700 (Revisada),[11] se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref.: Apartados 13)

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

[11] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505: CONFIRMACIONES EXTERNAS

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

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

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330[1] y de la NIA 500.[2] No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.[3]

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

2. La NIA 500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.[4] Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría:[5]

   - La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
   - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.

---

[1] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[2] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

[3] NIA 501, *Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas.*

[4] NIA 500, apartado A5.

[5] NIA 500, apartado A31.

- La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

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

3. Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:

- La NIA 330, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta.[6] Adicionalmente, la NIA 330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos.[7]

- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo.[8] Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable, o ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA 330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o error.[9]

- La NIA 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones.[10]

- La NIA 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección.[11]

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

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

Definiciones

[6] NIA 330, apartados 5-6.

[7] NIA 330, apartados 18-19.

[8] NIA 330, apartado 7(b).

[9] NIA 330, apartado A53.

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

[11] NIA 500, apartados A8-A9.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

   (a) Confirmación externa - Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

   (b) Solicitud de confirmación positiva - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.

   (c) Solicitud de confirmación negativa - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

   (d) Sin contestación - Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

   (e) Contestación en disconformidad - Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa

7. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:

   (a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref.: Apartado A1)

   (b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref.: Apartado A2)

   (c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref.: Apartados A3–A6)

   (d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref.: Apartado A7)

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

8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:

   (a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref.: Apartado A8)

   (b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref.: Apartado A9)

   (c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref.: Apartado A10)

9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada).[12] El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[13]

[12] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

[13] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

10. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref.: Apartados A11–A16)

11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref.: Apartado A17)

Sin contestación

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

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

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

Contestación en disconformidad

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

Confirmaciones negativas

15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurran todas las siguientes condiciones: (Ref.: Apartado A23)

    (a) el auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;

    (b) la población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;

    (c) se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y

    (d) el auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

Evaluación de la evidencia obtenida

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

***

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

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

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

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

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

A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[14] Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240.[15]

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

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

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

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

A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad.[16] Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

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

A12. Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma

[14] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 31.

[15] NIA 240, apartado 24.

[16] NIA 500, apartado A31.

electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

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

(a) la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada;

(b) la persona que responde pueda no estar autorizada para ello; y

(c) la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.

A14. La NIA 500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría.[17] El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonearle para determinar si la parte confirmante realmente, envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

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

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

Respuestas no fiables (Ref.: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[18] Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240.[19]

Sin contestación (Ref.: Apartado 12)

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

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.
- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de

[17] NIA 500, apartado 11.

[18] NIA 315, (Revisada) apartado 31.

[19] NIA 240, apartado 24.

conformidad con la NIA 315 (Revisada).[20] Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240.[21]

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

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

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

Contestaciones en disconformidad (Ref.: Apartado 14)

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA 240 requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude.[22] Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

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

Confirmaciones negativas (Ref.: Apartado 15)

A23. La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece. Por ejemplo, es más probable que los titulares de cuentas de depósito bancarias respondan cuando consideran que el saldo de sus cuentas contenido en la solicitud de confirmación está infravalorado, que cuando consideran que dicho saldo está sobrevalorado. Por ello, el envío de solicitudes de confirmación negativas a titulares de cuentas de depósito bancarias puede ser un procedimiento útil para considerar si dichos saldos pueden estar infravalorados, pero es poco probable que sea efectivo si el auditor busca evidencia con respecto a sobrevaloraciones.

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref.: Apartado 16)

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

(a) una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;

(b) una respuesta considerada no fiable;

---

[20] NIA 315, (Revisada) apartado 31.

[21] NIA 240, apartado 24.

[22] NIA 240, apartado 35.

(c) la falta de contestación; o

(d) una contestación en disconformidad.

A25. La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA 330.[23]

[23] NIA 330, apartados 26-27.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510: ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	5-9
Conclusiones e informe de auditoría	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710.[1] La NIA 300[2] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

   (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y

   (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios

---

[1] NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

[2] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

   (a) Encargo de auditoría inicial: un encargo de auditoría en el que:

      (i) los estados financieros correspondientes al periodo anterior no fueron auditados; o

      (ii) los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

   (b) Saldos de apertura: saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.

   (c) Auditor predecesor: auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.

6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref.: Apartados A1–A2)

   (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;

   (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y

   (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref.: Apartados A3–A7)

      (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;

      (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o

      (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo

actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450.[3]

Congruencia de las políticas contables

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

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[4]

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[5] (Ref.: Apartado A8)

11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705.

Congruencia de las políticas contables

12. Si el auditor concluye que:

    (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

    (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable,

    el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

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

---

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

[4] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[5] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

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

A1. En el sector público pueden existir limitaciones normativas a la información que el auditor actual puede obtener de un auditor predecesor. Por ejemplo, si se privatiza una entidad del sector público que ha sido auditada con anterioridad por un auditor nombrado por ley (por ejemplo, el Interventor General u otra persona adecuadamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), el acceso a papeles de trabajo u otra información que dicho auditor puede proporcionar a un nuevo auditor perteneciente al sector privado, puede estar restringido por disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto. En las situaciones en las que dichas comunicaciones estén restringidas, puede ser necesario obtener la evidencia de auditoría por otros medios y, si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se determinará el efecto sobre la opinión del auditor.

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

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

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

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

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

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

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

- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.

- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.

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

Conclusiones e informe de auditoría

***Saldos de apertura* (Ref.: Apartado 10)**

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

(a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o

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

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

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

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

Anexo

(Ref.: Apartado A8)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

Nota: En todos estos ejemplos de informes de auditoría, la sección Opinión se ha situado en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) y la sección Fundamento de la opinión se ha situado inmediatamente detrás de la sección Opinión. Así mismo, la primera y la última frase que se incluían en la antigua sección Responsabilidades del auditor ahora forman parte de la nueva sección Fundamento de la opinión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1:
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).[6]**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210,[7] en relación con los estados financieros.**
- **El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.**
- **Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales, pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad.[8]**
- **La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.**
- **En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[9]**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[10] y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

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

[7] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[8] Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

[9] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[11]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

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

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[12]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[13] – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

---

[11] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[12] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2:
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.**
- **Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales, pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad.[14]**
- **La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.**
- **Se considera adecuada a las circunstancias una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

---

[14] Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideraran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre dichos resultados y flujos de efectivo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[15]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

Opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, el estado del resultado global y el estado de flujos de efectivo adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) los resultados y los flujos de efectivo de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Opinión sobre la situación financiera

En nuestra opinión, el estado de situación financiera adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresa la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con las NIIF.

Fundamento de las opiniones, incluido el Fundamento de la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

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

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría no modificada (favorable) sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[16]

---

[15] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[16] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520: PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

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

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

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos"). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 315 (Revisada)[1] trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos.[2]

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son los siguientes:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y

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

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

(b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

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

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330,[3] el auditor: (Ref.: Apartados A4–A5)

(a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref.: Apartados A6–A11)

(b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref.: Apartados A12–A14)

(c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref.: Apartado A15)

(d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref.: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

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

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:

(a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y

(b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref.: Apartados A20–A21)

***

[3] NIA 330, apartado 18.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

(b) Definición de procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 4)

A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:

- La información comparable de periodos anteriores.
- Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
- La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.

A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:

- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref.: Apartado 5)

A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.

A5. El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

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

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

A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio

correspondientes a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.

A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.

A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.

A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

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

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

(a) la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad;[4]

(b) Comparabilidad de la información disponible. por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;

(c) la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y

[4] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A31.

(d) los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos.[5]

A14. Las cuestiones examinadas en los apartados A12(a)-A12(d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.[6]

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

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

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A13 anteriores.

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

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la

[5] NIA 500, apartado 10.

[6] NIA 330, apartados 22-23.

importancia relativa[7] y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada[8]. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente.[9]

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

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

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados.[10]

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

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 7)

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

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

[7] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14.

[8] NIA 330, apartado 7(b).

[9] NIA 330, apartado A19.

[10] NIA 315, (Revisada) apartado 31.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530: MUESTREO DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	6-8
Aplicación de procedimientos de auditoría	9-11
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	12-13
Extrapolación de las incorrecciones	14
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A3
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	A4-A13
Aplicación de procedimientos de auditoría	A14-A16
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	A17
Extrapolación de las incorrecciones	A18-A20
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	A21-A23

Anexo 1: Estratificación y selección ponderada por el valor
Anexo 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.
Anexo 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle
Anexo 4: Métodos de selección de muestras.

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.

2. Esta NIA complementa la NIA 500,[1] que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. La NIA 500 proporciona orientaciones sobre los medios de los que dispone el auditor para la selección de elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.

Fecha de entrada en vigor

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

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivo

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

Definiciones

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

   (a) Muestreo de auditoría (muestreo): aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

   (b) Población: conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.

   (c) Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

      (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.

      (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

   (d) Riesgo ajeno al muestreo: riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref.: Apartado A1)

   (e) Anomalía: una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.

   (f) Unidad de muestreo: elementos individuales que forman parte de una población. (Ref.: Apartado A2)

   (g) Muestreo estadístico: tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

      (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y

      (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

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

   (h) Estratificación: división de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

   (i) Incorrección tolerable: importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref.: Apartado A3)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(j) Porcentaje de desviación tolerable: porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Requerimientos

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

6. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. (Ref.: Apartados A4–A9)

7. El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. (Ref.: Apartados A10–A11)

8. El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas. (Ref.: Apartados A12–A13)

Aplicación de procedimientos de auditoría

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado.

10. Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref.: Apartado A14)

11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle. (Ref.: Apartados A15–A16)

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref.: Apartado A17)

13. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Extrapolación de las incorrecciones

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

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría

15. El auditor evaluará:

(a) los resultados de la muestra; y (Ref.: Apartados A21–A22)

(b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada. (Ref.: Apartado A23)

***

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

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

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

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

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

Incorrección tolerable (Ref.: Apartado 5(i))

A3. Al diseñar una muestra, el auditor determina la incorrección tolerable con el fin de responder al riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente inmateriales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas. La incorrección tolerable se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo, tal y como se define en la NIA 320,[2] a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

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

Diseño de la muestra (Ref.: Apartado 6)

A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 10 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.

A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

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

A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles relevantes o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.

A8. Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.

A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

Tamaño de la muestra (Ref.: Apartado 7)

A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. Los anexos 2 y 3 indican la influencia que suelen ejercer diversos factores en la determinación del tamaño de la muestra. Cuando las circunstancias sean similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los que se identifican en los anexos 2 y 3 será similar, independientemente de que se haya elegido un enfoque estadístico o no estadístico.

Selección de elementos a comprobar (Ref.: Apartado 8)

A12. En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo consiste en proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra, es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.

A13. Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental. Cada uno de dichos métodos se analiza en el anexo 4.

Aplicación de procedimientos de auditoría (Ref.: Apartados 10–11)

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

A15. Un ejemplo de situación en la que el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a un elemento seleccionado es cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento.

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

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

Extrapolación de incorrecciones (Ref.: Apartado 14)

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

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

A20. En el caso de pruebas de controles, no es necesaria una extrapolación explícita de las desviaciones, ya que el porcentaje de desviación de la muestra es también el porcentaje de desviación extrapolado al conjunto de la población. La NIA 330[3] proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor tiene previsto confiar.

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

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

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

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

- solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales, y que realice cualquier ajuste que resulte necesario; o
- adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para lograr de la mejor manera el

[3] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 17.

grado de seguridad requerido. Por ejemplo, en el caso de pruebas de controles, el auditor podría aumentar el tamaño de la muestra, comprobar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A8)

Estratificación y selección ponderada por el valor

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

Estratificación

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.

2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).

4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartado A11)

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

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

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los controles relevantes.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).
2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. Los elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.
4. Un incremento del	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.		deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 3

(Ref.: Apartado A11)

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

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

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.	Incremento	Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. La valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Por ejemplo, si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo no puede verse reducida por la eficacia operativa de los controles internos con respecto a una afirmación concreta. Por lo tanto, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos. Cuanto mayor sea la evidencia de auditoría que se obtenga de pruebas de detalle (es decir, cuanto menor sea el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución	Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
4. Un incremento de la incorrección tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento del importe de la	Incremento	Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.		en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.
FACTOR	**EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA**	
6. Estratificación de la población cuando resulte adecuado.	Disminución	Cuando exista una amplia variedad (variabilidad) en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población. Cuando la población se pueda estratificar adecuadamente, la suma de las muestras de los diversos estratos, por lo general, será menor que el tamaño de la muestra que habría sido necesaria para alcanzar un nivel dado de riesgo de muestreo si se hubiese extraído una muestra del conjunto de la población.
7. El número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Así, para poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría, a menudo, no es tan eficiente como otros medios alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, un incremento en el valor monetario de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que se contrarreste con un aumento proporcional de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto [y, cuando proceda, del nivel o de los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar]).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 4

(Ref.: Apartado A13)

Métodos de selección de muestras

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

(a) La selección aleatoria (aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).

(b) La selección sistemática, la cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quincuagésima unidad de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.

(c) El muestreo por unidad monetaria es un tipo de selección ponderada por el valor (como se describe en el anexo 1) en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.

(d) La selección incidental, en la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará, no obstante, cualquier sesgo consciente o previsibilidad (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización, o seleccionar o evitar siempre los primeros o últimos registros de una página) y, en consecuencia, intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. La selección incidental no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

(e) La selección en bloque, la cual implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente, la selección en bloque no se puede utilizar en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población. Aunque en algunas circunstancias el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540: AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2–4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	8–9
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.	10–11
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	12–14
Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos	15–17
Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones	18
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	19–20
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	21
Manifestaciones escritas	22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1–A11
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A12–A44
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.	A45–A51
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A52-A101
Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos	A102–A115
Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones	A116–A119
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	A120–A123
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	A124–A125
Manifestaciones escritas	A126–A127
Documentación	A128
Anexo: Mediciones del valor razonable e información a revelar según los distintos marcos de información financiera	

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada)[1] y la NIA 330,[2] así como de otras NIA relevantes, a las estimaciones contables. También incluye requerimientos y

---

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

orientaciones sobre las incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. A los efectos de esta NIA, dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables. El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no. (Ref.: Apartados A1–A11)

3. El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. En el caso de algunas estimaciones contables el objetivo de la medición es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones, lo que da lugar a la necesidad de una estimación contable. En el caso de otras estimaciones contables, incluidas muchas de las estimaciones contables del valor razonable, el objeto de la medición es diferente, y se expresa en términos del valor de una transacción actual o de una partida de los estados financieros basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como el precio de mercado estimado de un determinado tipo de activo o pasivo. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede exigir una medición del valor razonable basada en una hipotética transacción actual realizada entre partes debidamente informadas e interesadas (a las que a veces se denomina "participantes del mercado" u otro término equivalente) en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua en lugar de la liquidación de una transacción en alguna fecha pasada o futura.[3]

4. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye necesariamente una incorrección de los estados financieros. Este es el caso particular de las estimaciones contables del valor razonable, ya que cualquier desenlace observado siempre resulta afectado por hechos o condiciones posteriores a la fecha en que se realizó la estimación a efectos de los estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

6. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que:

   (a) las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables; y

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

Definiciones

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

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

(a) Estimación contable: una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando esta NIA trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término "estimaciones contables a valor razonable".

(b) Estimación puntual o rango del auditor: cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.

(c) Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.

(d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

(e) Estimación puntual de la dirección: cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

(f) Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

8. Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)[4] el auditor, con el fin de disponer de una base para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material de las estimaciones contables, deberá obtener conocimiento de los siguientes aspectos: (Ref.: Apartado A12)

   (a) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar. (Ref.: Apartados A13–A15)

   (b) El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes. (Ref.: Apartados A16–A21)

   (c) La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos: (Ref.: Apartados A22–A23)

      (i) el método y, en su caso, el modelo, empleado para realizar la estimación contable; (Ref.: Apartados A24–A26)

      (ii) los controles relevantes (Ref.: Apartados A27–A28)

      (iii) si la dirección ha utilizado los servicios de un experto; (Ref.: Apartados A29–A30)

      (iv) las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables; (Ref.: Apartados A31–A36)

      (v) si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la

[4] NIA 315 (Revisada), apartados 5–6 y 11–12.

realización de las estimaciones contables y, si es así, los motivos correspondientes; y (Ref.: Apartado A37)

(vi) si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho. (Ref.: Apartado A38)

9. El auditor revisará el desenlace de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros correspondientes al periodo anterior o, en su caso, su reestimación posterior a efectos del periodo actual. La naturaleza y extensión de la revisión a llevar a cabo por el auditor tendrá en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables, y si la información obtenida de la revisión es o no relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las estimaciones contables realizadas en los estados financieros del periodo actual. Sin embargo, el propósito de la revisión no es poner en duda los juicios realizados en los periodos anteriores basados en la información disponible en aquel momento. (Ref.: Apartados A39–A44)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

10. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, como requiere la NIA 315 (Revisada)[5] el auditor evaluará el grado de incertidumbre existente en la estimación asociado a cada estimación contable. (Ref.: Apartados A45–A46)

11. El auditor determinará si, a su juicio, alguna de las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación da lugar a riesgos significativos. (Ref.: Apartados A47–A51)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

12. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el auditor determinará: (Ref.: Apartado A52)

    (a) si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la realización de la estimación contable; y (Ref.: Apartados A53–A56)

    (b) si los métodos empleados en la realización de las estimaciones contables son adecuados y se han aplicado de forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones contables o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes. (Ref.: Apartados A57–A58)

13. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, como requiere la NIA 330,[6] el auditor realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable. (Ref.: Apartados A59–A61)

    (a) Determinación de si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. (Ref.: Apartados A62–A67)

    (b) Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que dicha estimación se basa. Para ello, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref.: Apartados A68–A70)

        (i) si el método de medición utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (Ref.: Apartados A71–A76)

        (ii) si las hipótesis empleadas por la dirección son razonables teniendo en cuenta los objetivos de la medición según el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A77–A83)

    (c) Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles relativos a la realización por la dirección de la estimación contable, junto con la

[5] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

[6] NIA 330, apartado 5.

aplicación de procedimientos sustantivos adecuados. (Ref.: Apartados A84–A86)

(d) Realización de una estimación puntual o establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Para ello: (Ref.: Apartados A87–A91)

(i) Cuando el auditor emplee hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la dirección, el auditor obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la dirección para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del auditor tiene en cuenta variables relevantes, así como para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la dirección. (Ref.: Apartado A92)

(ii) Cuando el auditor concluya que resulta adecuado utilizar un rango, el auditor reducirá el rango, sobre la base de la evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables. (Ref.: Apartados A93–A95)

14. Para determinar las cuestiones señaladas en el apartado 12, o como respuesta al riesgo valorado de incorrección material de conformidad con el apartado 13, el auditor considerará si, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A96–A101)

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos

Incertidumbre en la estimación

15. En el caso de estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos aplicados para cumplir con los requerimientos de la NIA 330[7], el auditor evaluará lo siguiente: (Ref.: Apartado A102)

(a) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable. (Ref.: Apartados A103–A106)

(b) Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables. (Ref.: Apartados A107–A109)

(c) En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo. (Ref.: Apartado A110)

16. En el caso de que, a juicio del auditor, la dirección no haya tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables realizadas que den lugar a riesgos significativos, si lo considera necesario, el auditor establecerá un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable. (Ref.: Apartados A111–A112)

Criterios de reconocimiento y medición

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

(a) la decisión de la dirección de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros (Ref.: Apartados A113–A114)

(b) las bases seleccionadas para la medición de las estimaciones contables (Ref.: Apartado A115)

[7] NIA 330, apartado 18.

se adecúan a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable.

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

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

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

19. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada en los estados financieros relativa a las estimaciones contables se adecúa a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A120–A121)

20. En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor evaluará, asimismo, la adecuación de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la estimación existente, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A122–A123)

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

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

Manifestaciones escritas

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

Documentación

23. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[8]

    (a) la base para las conclusiones alcanzadas por el auditor sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada; y

    (b) en su caso, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. (Ref.: Apartado A128)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 2)

A1. Debido a las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales, algunas partidas de los estados financieros sólo pueden ser estimadas. Asimismo, las características específicas de un activo, un pasivo o un componente del patrimonio neto, o la base o el método de medición definido por el marco de información

[8] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

financiera, pueden dar lugar a la necesidad de estimar una partida de los estados financieros. Algunos marcos de información financiera definen métodos de medición específicos y la información a revelar en los estados financieros requerida, mientras que otros marcos de información financiera son menos concretos al respecto. En el anexo de esta NIA se analizan las formas de medir el valor razonable y la información que debe revelarse según los distintos marcos de información financiera.

A2. Algunas estimaciones contables incorporan una incertidumbre en la estimación relativamente baja y pueden conllevar menores riesgos de incorrecciones materiales, por ejemplo:

- Las estimaciones contables en entidades dedicadas a actividades empresariales que no son complejas.
- Las estimaciones contables que se realizan y actualizan con frecuencia por referirse a transacciones rutinarias.
- Las estimaciones contables obtenidas a partir de datos fácilmente disponibles, tales como los tipos de interés publicados o los precios de valores negociados en un mercado oficial. En el contexto de una estimación contable del valor razonable estos datos se denominan "observables".
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que el método de medición definido por el marco de información financiera aplicable es sencillo y se aplica fácilmente al activo o pasivo que requiere ser medido a valor razonable.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que el modelo empleado para medir la estimación contable es generalmente aceptado, siempre y cuando las hipótesis o los datos del modelo sean observables.

A3. Sin embargo, en el caso de algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser relativamente alta, especialmente cuando se basan en hipótesis significativas; por ejemplo:

- Las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios.
- Las estimaciones contables del valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la entidad, o para las que las hipótesis o los datos no pueden ser observados en el mercado.

A4. El grado de incertidumbre en la estimación varía según la naturaleza de la estimación contable, en función de que exista o no un método o modelo generalmente aceptado para realizar la estimación contable, y en función de la subjetividad de las hipótesis empleadas para realizar dicha estimación. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable, y no se pueda realizar la estimación contable.

A5. No todas las partidas de los estados financieros que requieren ser medidas a valor razonable implican incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, éste puede ser el caso de algunas partidas de los estados financieros para los que existe un mercado activo y abierto que ofrece información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se efectúan los intercambios, en cuyo caso la existencia de cotizaciones de precio publicadas suele ser la mejor evidencia de auditoría de su valor razonable. Sin embargo, puede existir incertidumbre en el proceso de estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición en el mercado es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

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

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

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

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

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

Sesgo de la dirección

A9. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. Sin embargo, las estimaciones contables son imprecisas y pueden verse afectadas por los juicios de la dirección. Estos juicios pueden implicar un sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado). La susceptibilidad de una estimación contable a un sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización. El sesgo no intencionado de la dirección y la posibilidad de sesgo intencionado de la dirección son inherentes a las decisiones subjetivas que con frecuencia son necesarias para realizar estimaciones contables. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores influyen en las actividades de planificación e identificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A11. Las entidades del sector público pueden tener participaciones significativas en activos especializados para los que no existen fuentes de información fácilmente

disponibles y fiables a efectos de su medición a valor razonable o según otras bases de valor actual, o una combinación de ambas. Con frecuencia, los activos especializados no generan flujos de efectivo y no tienen un mercado activo. La medición a valor razonable, por lo tanto, suele requerir la realización de una estimación que puede ser compleja y, en algunos casos excepcionales, no ser posible en absoluto.

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

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

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

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

- establece determinadas condiciones para el reconocimiento,[9] o métodos de medición, de estimaciones contables;
- especifica determinadas condiciones que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo;
- especifica la información a revelar requerida o permitida.

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

A14. Los marcos de información financiera pueden guiar a la dirección en la determinación de las estimaciones puntuales cuando existen alternativas. Por ejemplo, algunos marcos de información financiera requieren que la estimación puntual seleccionada sea la alternativa que refleje el juicio de la dirección sobre el desenlace más probable[10]. Otros pueden exigir, por ejemplo, el empleo de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad. En algunos casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar la estimación puntual directamente. En otros casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar una estimación puntual fiable sólo después de haber tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos a partir de los cuales se puede determinar una estimación puntual.

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

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

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

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

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

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

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

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

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

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

[11] NIA 315 (Revisada), apartado 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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

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

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

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

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

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

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

A24. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede definir el método de medición de una estimación contable, por ejemplo, un modelo concreto que deba emplearse para medir una estimación del valor razonable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define el método de medición, o puede especificar métodos de medición alternativos.

A25. Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el método concreto a emplear en función de las circunstancias, entre los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del método o, en su caso, del modelo empleado para realizar las estimaciones contables cabe citar los siguientes:

- La manera en que la dirección ha considerado la naturaleza del activo o pasivo que va a estimarse, al seleccionar un método concreto.
- Si la entidad opera en un negocio, sector o entorno concreto en el que existen métodos comúnmente utilizados para realizar ese tipo específico de estimación contable.

A26. Por ejemplo, puede haber un mayor riesgo de incorrección material en aquellos casos en los que la dirección haya desarrollado internamente un modelo para realizar la estimación contable o cuando se desvíe de un método comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.

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

A27. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento sobre los controles relevantes son, por ejemplo, la experiencia y competencia de quien realiza las estimaciones contables, y los controles relacionados con:

- la manera en que la dirección determina la integridad, relevancia y exactitud de los datos empleados para llevar a cabo estimaciones contables;
- la revisión y aprobación de estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad;
- la segregación de funciones entre las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de realizar las estimaciones contables, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios (por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede incluir una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros propios de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos).

A28. Dependiendo de las circunstancias, otros controles pueden ser relevantes para realizar las estimaciones contables. Por ejemplo, si la entidad emplea modelos específicos para realizar estimaciones contables, la dirección puede establecer políticas y procedimientos específicos relativos a esos modelos. Los controles relevantes pueden incluir, por ejemplo, los establecidos sobre:

- el diseño y desarrollo, o selección, de un modelo concreto para un propósito específico;
- el uso del modelo;
- el mantenimiento y la validación periódica de la integridad del modelo.

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

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

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

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A30. En entidades de pequeña dimensión, las circunstancias que requieren una estimación contable suelen ser tales que el propietario-gerente tiene capacidad de

realizar la estimación puntual requerida. En algunos casos, sin embargo, será necesario un experto. La discusión con el propietario-gerente al principio del trabajo de auditoría sobre la naturaleza de cualquier estimación contable, la integridad de las estimaciones contables requeridas y la adecuación del proceso de estimación puede ayudar al propietario-gerente a determinar la necesidad de emplear a un experto.

Hipótesis (Ref.: Apartado 8(c)(iv))

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- información en relación con la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, sobre cuya base el auditor pueda

juzgar la probabilidad de la eficacia del proceso de la dirección en el periodo actual;

- evidencia de auditoría pertinente en relación con la nueva estimación en el periodo actual de estimaciones contables realizadas en el periodo anterior;
- evidencia de auditoría sobre aspectos tales como la incertidumbre en la estimación, que puede ser necesario revelar en los estados financieros.

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

A41. La NIA 240[12] también requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. El auditor lleva a cabo esta revisión cumpliendo con la obligación que tiene de diseñar y aplicar procedimientos para revisar las estimaciones contables en busca de sesgos que puedan constituir un riesgo de incorrección material debida a fraude, como respuesta al riesgo de elusión de los controles por la dirección. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de las estimaciones contables del periodo anterior, como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con esta NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

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

A43. En el caso de las estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en las condiciones existentes en la fecha de la medición, puede haber más variación entre la cantidad reconocida como valor razonable en los estados financieros del periodo anterior y el desenlace de la estimación o la cantidad resultante de la nueva estimación realizada a efectos del periodo actual. Esto se debe a que la finalidad de la medición de estas estimaciones contables está relacionada con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que sea relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de una estimación contable del valor razonable del periodo anterior proporcione información relevante para el propósito de la auditoría. Si es así, la consideración por el auditor del desenlace de las estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior puede ir más dirigida hacia el conocimiento de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección, es decir, del historial de la dirección, a partir del cual el auditor puede juzgar la eficacia que se puede esperar del proceso realizado por la dirección en el periodo actual.

A44. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no significa necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, sí puede considerarse que contienen una incorrección si, por ejemplo, la diferencia se debe a información que estaba a disposición de la

---

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

dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior, o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta al preparar dichos estados financieros. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

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

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

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

El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede influir en la susceptibilidad al sesgo.

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

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

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

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

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

A48. Una estimación contable que en apariencia es inmaterial puede originar una incorrección material debido a la incertidumbre asociada a dicha estimación; es

decir, la magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser un indicador de su incertidumbre en la estimación.

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

A50. Si el auditor determina que una estimación contable da lugar a un riesgo significativo, el auditor deberá obtener conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control.[13]

A51. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación de una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[14] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

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

A52. La NIA 330 exige que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a la valoración de los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones[15]. Los apartados A53-A115 se centran en las respuestas concretas relativas sólo a las afirmaciones.

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

A53. Muchos marcos de información financiera establecen determinadas condiciones para el reconocimiento de las estimaciones contables y especifican los métodos para realizarlas y la información que debe revelarse. Estos requerimientos pueden ser complejos y requerir la aplicación del juicio. Sobre la base del conocimiento obtenido al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, aquellos requerimientos del marco de información financiera aplicable que puedan ser susceptibles de una aplicación indebida o de diferentes interpretaciones se convierten en objeto de atención del auditor.

A54. La determinación de si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable se basan, en parte, en el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno. Por ejemplo, la medición del valor razonable de algunas partidas, como los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, puede implicar consideraciones especiales afectadas por la naturaleza de la entidad y sus operaciones.

A55. En algunas situaciones, pueden ser necesarios procedimientos de auditoría adicionales, como la inspección física del estado en el que se encuentra un activo, para determinar si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A56. La aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable requiere que la dirección tenga en cuenta los cambios que se produzcan en el entorno o en las circunstancias que afecten a la entidad. Por ejemplo, la apertura de un mercado activo para una determinada clase de activo o pasivo puede indicar

[13] NIA 315 (Revisada), apartado 29.

[14] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[15] NIA 330, apartados 5-6.

que la utilización de flujos de efectivo descontados para estimar el valor razonable de dicho activo o pasivo ya no es adecuada.

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

A57. El análisis por parte del auditor de un cambio en una estimación contable, o en el método para realizarla con respecto al periodo anterior, es importante, porque un cambio que no se base en una modificación de las circunstancias o en información nueva se considera arbitrario. Los cambios arbitrarios en una estimación contable producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar una incorrección en los estados financieros, o indicar un posible sesgo de la dirección.

A58. A menudo, la dirección es capaz de demostrar que hay un buen motivo, basado en un cambio de las circunstancias, para modificar, de un periodo a otro, una estimación contable o el método para realizarla. Lo que constituye un buen motivo y si existe una adecuada justificación que avale la tesis de la dirección de que se ha producido un cambio de las circunstancias que justifica la modificación de una estimación contable o del método para realizar una estimación contable, son cuestiones sujetas a juicio.

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

A59. La decisión del auditor sobre la respuesta, individual o en combinación con otras, de las enumeradas en el apartado 13 que debe poner en práctica para responder a los riesgos de incorrección material puede estar influida por aspectos tales como:

- La naturaleza de la estimación contable, incluido si tiene o no su origen en transacciones rutinarias.
- Si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen al auditor evidencia de auditoría suficiente y adecuada de forma eficaz.
- La valoración del riesgo de incorrección material, así como si el riesgo valorado es un riesgo significativo.

A60. Por ejemplo, al evaluar la razonabilidad de la provisión para cuentas de dudoso cobro, un procedimiento eficaz para el auditor puede ser la revisión de los cobros posteriores en combinación con otros procedimientos. Cuando la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable es elevada, por ejemplo, una estimación contable basada en un modelo propio para el que existen datos no observables puede ocurrir que para la obtención de una evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueda ser necesaria una combinación de varias de las respuestas a los riesgos valorados contemplados en el apartado 13.

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

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

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

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

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

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

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

A66. Aunque el auditor puede decidir no utilizar este enfoque en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560.[16] El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[17] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieren un ajuste o su revelación en los estados financieros, y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[18]. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente aplicable el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A67. Cuando el periodo comprendido entre la fecha del balance de situación y la fecha del informe de auditoría es amplio, la revisión a realizar por el auditor de los hechos ocurridos durante dicho periodo puede ser una respuesta eficaz para las estimaciones contables distintas de las estimaciones contables del valor razonable. Concretamente, éste puede ser el caso de algunas entidades de pequeña dimensión dirigidas por el propietario, especialmente cuando la dirección no cuenta con procedimientos formales de control de las estimaciones contables.

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

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

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

---

[16] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre.*

[17] NIA 560, apartado 6.

[18] NIA 560, apartado 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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

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

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

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

- Si el fundamento de la dirección para la selección del método es razonable.
- Si la dirección ha evaluado suficientemente y ha aplicado adecuadamente los criterios proporcionados, en su caso, por el marco de información financiera aplicable que sustentan el método seleccionado.
- Si el método es adecuado a las circunstancias, dada la naturaleza del activo o pasivo que está siendo estimado y los requerimientos del marco de información financiera aplicable a las estimaciones contables.
- Si el método es adecuado considerando el negocio, el sector y el entorno en que opera la entidad.

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

Evaluación de la utilización de modelos

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

A75. El grado en que las siguientes condiciones son relevantes depende de las circunstancias que concurran, en particular si el modelo se encuentra disponible en

el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o si es un modelo propio. En algunos casos, una entidad puede utilizar el trabajo de un experto para desarrollar y probar un modelo.

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

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

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

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

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

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

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

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

- otras hipótesis utilizadas por la dirección en relación con los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.[19]

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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

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

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

- una estimación contable no se obtenga del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable;
- la revisión realizada por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual sea eficaz;

[19] NIA 330, apartado 8.

- los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la determinación de las estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados;
- los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría contradigan la estimación puntual de la dirección;
- existan fuentes alternativas de datos relevantes a disposición del auditor que puedan ser utilizados para realizar una estimación puntual o establecer un rango.

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

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

A90. La capacidad del auditor para realizar una estimación puntual, en vez de establecer un rango, depende de varios factores, incluidos el modelo utilizado, la naturaleza y la extensión de los datos disponibles y la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable. Además, la decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango puede verse influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad).

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

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

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

A92. Cuando el auditor realiza una estimación puntual o establece un rango y utiliza hipótesis o un método distinto de los empleados por la dirección, el apartado 13(d)(i) requiere que el auditor obtenga conocimiento suficiente de las hipótesis o del método utilizados por la dirección en la realización de la estimación contable. Este conocimiento proporciona al auditor información que puede ser relevante para la realización por el auditor de una estimación puntual adecuada o para el establecimiento de un rango adecuado. Además, le facilita la comprensión y evaluación de cualquier diferencia significativa con respecto a la estimación puntual de la dirección. Por ejemplo, puede surgir una diferencia porque el auditor haya utilizado hipótesis distintas, aunque igualmente válidas, de las utilizadas por la dirección. Esto puede poner de manifiesto que la estimación contable es muy sensible a ciertas hipótesis y que, por lo tanto, está sujeta a una elevada

incertidumbre en la estimación, lo que indica que la estimación contable puede constituir un riesgo significativo. En otro caso, puede surgir una diferencia como resultado de un error de hecho cometido por la dirección. Dependiendo de las circunstancias, con la finalidad de alcanzar conclusiones al auditor le puede ser de utilidad discutir con la dirección la base de las hipótesis utilizadas y su validez, así como la diferencia, en su caso, en el enfoque adoptado para realizar la estimación contable.

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

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

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

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

(a) eliminando del rango aquellos desenlaces situados en sus extremos cuya ocurrencia el auditor juzgue poco probable; y

(b) reduciendo el rango, basándose en la evidencia de auditoría disponible, hasta que el auditor concluya que todos los desenlaces incluidos en el rango se consideran razonables. En casos excepcionales, el auditor puede ser capaz de reducir el rango hasta el punto en que la evidencia de auditoría indique una estimación puntual.

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

A96. Al planificar la auditoría, el auditor debe establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para la realización del encargo de auditoría[20]. Esto puede incluir, cuando sea necesario, la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados. Asimismo, la NIA 220 requiere que el socio del encargo se satisfaga de que el equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y la capacidad para realizar la auditoría[21]. En el transcurso de la auditoría de estimaciones contables, el auditor puede identificar, teniendo en cuenta su experiencia y las circunstancias del encargo, la necesidad de recurrir a cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables.

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

[21] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14.

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

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

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

A99. Sin embargo, el auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría, y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor. La NIA 620[22] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la determinación de la necesidad de emplear o contratar a un experto del auditor y las responsabilidades del auditor cuando utiliza el trabajo de dicho experto.

A100. Además, en algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de que es necesario obtener cualificaciones o conocimientos especializados relacionados con áreas específicas de la contabilidad o de la auditoría. Las personas que poseen estas cualificaciones o conocimientos especializados pueden ser empleados de la firma de auditoría o contratadas a una organización externa a la firma de auditoría. Cuando estas personas aplican procedimientos de auditoría para el encargo, forman parte del equipo del encargo y, por consiguiente, están sujetas a los requerimientos de la NIA 220.

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

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

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

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

(b) la adecuación de la información revelada relacionada.

[22] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Incertidumbre en la estimación

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

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

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

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

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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

Hipótesis significativas (Ref.: Apartado 15(b))

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

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

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

Establecimiento de un rango (Ref.: Apartado 16)

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

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

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

Criterios de reconocimiento y medición

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

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

A114. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se centra en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Incluso en el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, puede ser necesario revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren. Cuando corresponda, el auditor también puede determinar que una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de una incertidumbre en la estimación es una cuestión clave de la auditoría que se debe comunicar en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 701,[23] o puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (véase la NIA 706 (Revisada)).[24] Si se considera que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la NIA 706 (Revisada) prohíbe al auditor incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.[25]

---

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

[24] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[25] NIA 706 (Revisada), apartado 8(b).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

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

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

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

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

A118. La NIA 450[26] proporciona orientaciones para distinguir las incorrecciones a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. En relación con las estimaciones contables, una incorrección, ya sea como consecuencia de fraude o error, puede surgir debido a:

- incorrecciones sobre las que no existe duda alguna (incorrecciones de hecho);
- diferencias derivadas de juicios de la dirección en relación con las estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o de la elección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas (incorrecciones de juicio);
- la mejor estimación del auditor de las incorrecciones en poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras (incorreciones proyectadas).

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

A119. La evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y de la información sobre estas revelada en las notas explicativas de los estados financieros, voluntariamente o por exigencia del marco de información financiera aplicable,

[26] NIA 450, *Evaluación de las Incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

implica esencialmente los mismos tipos de consideraciones aplicados a la auditoría de una estimación contable reconocida en los estados financieros.

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

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

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

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

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

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

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

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

A122. En relación con las estimaciones contables que constituyen un riesgo significativo, el auditor puede llegar a la conclusión de que la revelación de información sobre la incertidumbre en la estimación es insuficiente teniendo en cuenta las circunstancias

y los hechos que concurran, incluso cuando la información revelada se adecúe a lo dispuesto en el marco de información financiera aplicable. La importancia de la evaluación por el auditor de la adecuación de la información proporcionada sobre la incertidumbre en la estimación aumenta cuanto mayor sea el rango de desenlaces posibles de la estimación contable en relación con la importancia relativa (véase el comentario relacionado del apartado A94).

A123. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado proponer a la dirección la descripción, en las notas explicativas de los estados financieros, de las circunstancias relacionadas con la incertidumbre en la estimación. La NIA 705 (Revisada)[27] proporciona orientaciones sobre las implicaciones en el informe de auditoría del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros sobre la incertidumbre en la estimación es inadecuada o induce a error.

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

A124. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede tener conocimiento de juicios y decisiones de la dirección que den lugar a indicadores de posible sesgo de ésta. Estos indicadores pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por aquél y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas, pudiendo éste tener que considerar las implicaciones que la existencia de dichos indicadores tendría para el resto del trabajo de auditoría. Además, pueden afectar a la evaluación a realizar por el auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como describe la NIA 700 (Revisada).[28]

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

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

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 22)

A126. La NIA 580[29] describe el uso de las manifestaciones escritas. Dependiendo de la naturaleza, la importancia relativa y el grado de incertidumbre en la estimación, las manifestaciones escritas sobre las estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros pueden incluir manifestaciones sobre las siguientes cuestiones:

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

[27] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[28] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

[29] NIA 580, *Manifestaciones escritas.*

- La integridad y adecuación de la información revelada relacionada con estimaciones contables según el marco de información financiera aplicable.
- El que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información revelada incluidas en los estados financieros.

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

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

Documentación (Ref.: Apartado 23)

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

Anexo
(Ref.: Apartado A1)

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

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

1. Los diferentes marcos de información financiera requieren o permiten diversas formas de medir el valor razonable y de revelar información al respecto en los estados financieros. También varía el grado de guía que proporcionan sobre la base de medición de los activos y pasivos o sobre la correspondiente información a revelar. Algunos marcos de información financiera ofrecen orientaciones preceptivas, otros ofrecen orientaciones generales y otros no ofrecen orientaciones de ningún tipo. Además, existen algunas prácticas en relación con la medición del valor razonable y la información a revelar específicas de determinados sectores.

2. Las definiciones de valor razonable pueden diferir según los distintos marcos de información financiera, o dentro de un mismo marco, según los diferentes activos, pasivos o la información a revelar. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39[30] (International Accounting Standard (IAS) 39) define el valor razonable como "la cantidad por la que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua". El concepto de valor razonable normalmente se basa en una transacción actual, y no en una transacción en alguna fecha pasada o futura. Por consiguiente, el proceso de medición del valor razonable sería una búsqueda del precio estimado al que tendría lugar esa transacción. Por otro lado, los distintos marcos de información financiera pueden emplear términos como "valor específico de la entidad", "valor en uso" u otros

[30] NIC 39, *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración (hoy reemplazada por la NIIF 9).*

similares, que también entrarían dentro del concepto de valor razonable de esta NIA.

3. Los marcos de información financiera pueden tratar de distinta forma los cambios en las mediciones del valor razonable que tienen lugar a lo largo del tiempo. Por ejemplo, un determinado marco de información financiera puede exigir que los cambios en el valor razonable de determinados activos o pasivos se recojan directamente en el patrimonio neto, mientras que, conforme a otro marco, esos cambios pueden recogerse en los resultados. En algunos marcos, la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o pasivo concreto influye en la procedencia de la utilización del valor razonable en su contabilización y en el modo en que se ha de aplicar.

4. Diferentes marcos de información financiera pueden requerir determinadas mediciones específicas del valor razonable e información a revelar en los estados financieros y exigirlas o permitirlas en grados diversos. Los marcos de información financiera pueden:

   - definir requerimientos de medición, presentación y revelación de información para determinada información incluida en los estados financieros, o para la información revelada en las notas explicativas de los estados financieros o presentada como información adicional;
   - dar la opción a la entidad de efectuar determinadas mediciones a valor razonable o permitirlo sólo cuando se cumplen determinadas condiciones;
   - prescribir un método específico para determinar el valor razonable; por ejemplo, mediante la utilización de una tasación independiente o métodos específicos utilizando los flujos de efectivo descontados;
   - permitir la elección de un método para la determinación del valor razonable de entre varios métodos alternativos (el marco de información financiera puede o no proporcionar los criterios de selección); o
   - no proporcionar ninguna orientación sobre las mediciones del valor razonable y la información a revelar distinta a la de la evidencia de su uso por costumbre o práctica; por ejemplo, como práctica sectorial.

5. En algunos marcos de información financiera se presume que el valor razonable de los activos y pasivos puede ser medido de manera fiable, como requisito previo para exigir o permitir las mediciones del valor razonable o la revelación de información sobre este último. En algunos casos, esta presunción no es aplicable, por ejemplo, cuando un activo o pasivo no tiene un precio de mercado cotizado en un mercado activo y los demás métodos para llegar a una estimación factible del valor razonable son inadecuados o impracticables. Algunos marcos de información financiera pueden establecer una jerarquía para el valor razonable basada en los datos que deben utilizarse para obtener el valor razonable, que van desde aquellos que sean claramente "datos observables", basados en precios cotizados y en mercados activos, hasta los "datos no observables" que implican juicios de la propia entidad sobre las hipótesis que utilizarían los participantes en el mercado.

6. Algunos marcos de información financiera requieren determinados ajustes o modificaciones especificados en la información utilizada en la valoración, o contienen otras consideraciones exclusivas para un activo o pasivo concreto. Por ejemplo, al registrar las inversiones inmobiliarias se puede exigir la realización de ajustes de las tasaciones del valor de mercado, como, por ejemplo, ajustes por costes asociados a la transacción en los que la entidad pueda incurrir a causa de la venta, ajustes relacionados con el estado y ubicación del inmueble, así como otras circunstancias. De forma similar, si el mercado de un determinado activo no es un mercado activo, puede ser necesario ajustar o modificar las cotizaciones publicadas para obtener una medida del valor razonable más adecuada. Por ejemplo, los precios de cotización pueden no ser indicativos del valor razonable si el mercado es poco activo, el mercado no está bien implantado, o si se negocian volúmenes pequeños de unidades en comparación con el número agregado de unidades que existen para la negociación. Por consiguiente, dichos precios de mercado pueden tener que ajustarse o modificarse. Para realizar dichos ajustes o modificaciones pueden ser necesarias fuentes alternativas de información de mercado. Además, en algunos casos, puede ser necesario tener en cuenta la garantía asignada (por ejemplo, cuando se asigna una garantía a determinados

tipos de inversión en deuda) para determinar el valor razonable o el posible deterioro de un activo o pasivo.

7. En la mayoría de los marcos de información financiera, bajo el concepto de mediciones a valor razonable está la presunción de que la entidad actúa como empresa en funcionamiento sin ninguna intención o necesidad de liquidar, reducir de forma material la escala de sus operaciones o realizar una transacción en condiciones adversas. Por lo tanto, en este caso, el valor razonable no sería la cantidad que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzosa, una liquidación involuntaria, o una venta apremiante. Por otra parte, la situación económica general o las condiciones económicas específicas de determinados sectores pueden producir iliquidez en el mercado y obligar a basar los valores razonables en precios reducidos, potencialmente en precios significativamente reducidos. Sin embargo, una entidad puede tener que tomar en consideración su situación económica u operativa actual para la determinación de los valores razonables de sus activos y pasivos si así lo prescribe o permite su marco de información financiera, y dicho marco puede o no especificar la manera de hacerlo. Por ejemplo, el plan de la dirección de enajenar un activo de forma inmediata para satisfacer objetivos empresariales concretos puede ser pertinente para determinar el valor razonable de ese activo.

Prevalencia de las mediciones a valor razonable

8. En los marcos de información financiera cada vez es mayor la prevalencia de las mediciones y revelaciones de información basadas en el valor razonable. Los valores razonables pueden aparecer e influir en los estados financieros de varias maneras, incluida la medición a valor razonable de:

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550: PARTES VINCULADAS

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

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

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

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada)[1], la NIA 330[2] y la NIA 240[3] en relación con los riesgos de

---

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas

2. Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo:

   - Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
   - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
   - Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.

4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref.: Apartado A1)

   (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref.: Apartado A2)

   (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref.: Apartado A3)

5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240,[4] porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

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

[4] NIA 240, apartado 24.

adecuadamente de conformidad con las NIA.[5] En lo que se refiere a las partes vinculadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones tales como las siguientes:

- La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas, especialmente si el marco de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes vinculadas.
- Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.

7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA 200.[6] Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

   (a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:

      (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y

      (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:

         a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

         b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y

   (b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Definiciones

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

   (a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua: una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.

   (b) Parte vinculada: una parte que es: (Ref.: Apartados A4–A7)

---

[5] NIA 200, *Objetivos globales del auditor Independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

[6] NIA 200, apartado 15.

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

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

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

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

c. otra entidad que esté bajo control común con la entidad informante a través de:

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

ii. propietarios que sean familiares próximos; o

iii. personal clave de la dirección compartido.

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

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada) y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría,[7] el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref.: Apartado A8)

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

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada) y la NIA 240[8] se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref.: Apartados A9–A10)

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

(a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref.: Apartados A11–A14)

(b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y

(c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.

14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref.: Apartados A15–A20)

[7] NIA 315 (Revisada), apartado 5; NIA 240, apartado 16.

[8] NIA 315 (Revisada), apartado 10; NIA 240, apartado 15.

(a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

(b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref.: Apartado A21)

(c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

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

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref.: Apartados A22–A23)

En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:

(a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;

(b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y

(c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría, requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref.: Apartados A24–A25)

(a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref.: Apartado A26)

(b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref.: Apartado A27)

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

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

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

18. En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 (Revisada) relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material,[9] el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.

19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240. (Ref.: Apartados A6, A29–A30)

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

[9] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

20. Dentro del requerimiento de la NIA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados,[10] el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref.: Apartados A31–A34)

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

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:

    (a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref.: Apartado A35)

    (b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:

        (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e

        (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;

    (c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref.: Apartado A36)

    (d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y

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

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

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

    (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:

        (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos;[11] (Ref.: Apartados A38–A39)

        (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y

---

[10] NIA 330, apartados 5-6.

[11] NIA 240, apartado 32(c).

(iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y

(b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref.: Apartados A40–A41)

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

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

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

25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada),[12] el auditor evaluará: (Ref.: Apartado A46)

(a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref.: Apartado A47)

(b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:

(i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

(ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Manifestaciones escritas

26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref.: Apartados A48–A49)

(a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y

(b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección,[13] el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref.: Apartado A50)

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas.[14]

***

[12] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-15.

[13] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[14] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

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

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

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

A2. En el contexto de un marco de imagen fiel[15], las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación fiel cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

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

A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA 700 (Revisada), debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del encargo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210,[16] el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.[17]

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

A4. Muchos marcos de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:

(a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e

(b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:

(a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.

(b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.

---

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

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

[17] NIA 700 (Revisada), apartado A17.

(c) Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección (es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad).

(d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

(e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

Partes vinculadas con influencia dominante

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

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial[18] puede ser una parte vinculada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

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

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

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

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa

[18] La NIA 315, (Revisada) apartados A34-A35, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial.

compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).

- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles relevantes.

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

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

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

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

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

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

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

A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la NIA 600 requiere que el equipo del encargo del grupo proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga

conocimiento.[19] Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha información constituye una base útil para las indagaciones del auditor ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

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

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

A15. Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno de la entidad;
- personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
- la función de auditoría interna;
- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel, y del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error[20]. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada) de obtener conocimiento del entorno de control[21], el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.

---

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

[20] NIA 200, apartado A4.

[21] NIA 315 (Revisada), apartado 14.

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

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

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

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada),[22] tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente.[23] El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.

---

[22] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[23] NIA 240, apartados 31 y A4.

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

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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

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

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

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

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

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

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.

- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de la función de auditoría interna.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente (Ref.: Apartado 15)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref.: Apartado

16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref.: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que puedan requerir especial consideración en la auditoría, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

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

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref.: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude[24]. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

- La parte vinculada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte vinculada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte vinculada.
- Las transacciones en las que participa la parte vinculada (o un familiar próximo de la parte vinculada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte vinculada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas al servicio de los intereses de la parte vinculada.
- El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
- La evidencia de una participación o un interés excesivos de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera

[24] NIA 240, anexo 1.

fraudulenta.

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref.: Apartado 20)

A31. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad.[25]

A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
- Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.

A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte vinculada.
- Inspección de contratos significativos con la parte vinculada.
- Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de

[25] LA NIA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA 240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes,[26] se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

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

Comunicación al equipo del encargo de la información sobre las nuevas partes vinculadas identificadas (Ref.: Apartado 22(a))

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes vinculadas identificadas a los demás miembros del equipo del encargo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de valoración del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a valorar los riesgos de incorrección material.

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas (Ref.: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes vinculadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref.: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

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

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref.: Apartado 23)

[26] NIA 330, apartado 8(b).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
  - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
  - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
  - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
  - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
  - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500,[27] considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte vinculada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas (Ref.: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes

[27] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado11.

relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

***Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua* (Ref.: Apartado 24)**

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales.

A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:

- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
- La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
- La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.

A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

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

***Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones* (Ref.: Apartado 25)**

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material.[28] La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte vinculada.

***Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas* (Ref.: Apartado 25(a))**

A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes vinculadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si:

(a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o

(b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 26)

A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad:

- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes vinculadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la dirección.
- Cuando hayan hecho manifestaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes vinculadas.
- Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes vinculadas o en las transacciones con las partes vinculadas.

A49. El auditor también puede decidir obtener manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la dirección, como, por ejemplo, una manifestación según la cual determinadas transacciones con partes vinculadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 27)

A50. La comunicación de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría[29] con respecto a las partes vinculadas a la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichas cuestiones. Los siguientes son algunos ejemplos de cuestiones significativas con respecto a las partes vinculadas:

- Que la dirección haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes vinculadas o las transacciones significativas con partes vinculadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno de la

[28] NIA 450, *Evaluación de las Incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11(a). El apartado A21 de la NIA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

[29] La NIA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes vinculadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.

- La identificación de las transacciones significativas con partes vinculadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.

- Desacuerdo con la dirección sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560: HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Hechos posteriores al cierre	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivos	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	6-9
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	10-13
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	14-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Definiciones	A2-A5
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	A6-A10
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A11-A17
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A18-A20

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, Hechos posteriores al cierre, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. No trata cuestiones relacionadas con las responsabilidades del auditor en relación con otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, que se tratan en la NIA 720 (Revisada).[1] No obstante, dicha otra información puede sacar a la luz un hecho posterior al cierre que esté incluido en el alcance de la presente NIA. (Ref.: Apartado A1).

Hechos posteriores

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos.[2] Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

[1] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[2] Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, *Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa* se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se

(a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y

(b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

La NIA 700 explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento.[3]

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:

(a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y

(b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Definiciones

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

(a) Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

(b) Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref.: Apartado A2)

(c) Fecha del informe de auditoría: fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700. (Ref.: Apartado A3)

(d) Fecha de publicación de los estados financieros: fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref.: Apartados A4–A5)

(e) Hechos posteriores al cierre: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría

hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada "final del ejercicio sobre el que se informa" en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros

[3] NIA 700 (Revisada)' *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado A66.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref.: Apartado A6)

7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente: (Ref.: Apartados A7–A8)

   (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

   (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref.: Apartado A9)

   (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref.: Apartado A10)

   (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580,[4] de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

10. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref.: Apartados A11-A12)

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,

---

[4] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

(c) indagará sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

11. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:

(a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

(b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

(i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y

(ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

12. En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:

(a) rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref.: Apartado A13)

(b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis[5] o en un párrafo sobre otras cuestiones, a través de la cual se haga saber que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros tal como se describe en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros.

13. En algunas jurisdicciones, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref.: Apartados A14–A15)

(a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705 (Revisada),[6] y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o

(b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A16–A17)

---

[5] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[6] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,

    (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros. (Ref.: Apartado A18)

15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref.: Apartado A19)

    (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

    (b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

    (c) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

        (i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y

        (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.

    (d) Cuando concurran las circunstancias del apartado 12, rectificará el informe de auditoría o proporcionará un nuevo informe de auditoría tal como requiere el apartado 12.

16. El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.

17. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad[7], que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A20)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos (distintos de los informes anuales que estarían incluidos en el alcance de la NIA 720 (Revisada)), puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor.[8]

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref.: Apartado 5(b))

A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

***Fecha del informe de auditoría* (Ref.: Apartado 5(c))**

A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros9. Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

***Fecha de publicación de los estados financieros* (Ref.: Apartado 5(d))**

A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante

[8] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 2.

[9] NIA 700, apartado 41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

una autoridad reguladora. Dado que unos estados financieros auditados no pueden publicarse sin el informe de auditoría, la fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A5. En el caso del sector público, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente se presentan al Parlamento o se hacen públicos de algún otro modo.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartados 6–9)

A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).

A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y, por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.

A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:

- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
- indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
- examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación (Ref.: Apartado 7(b))

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos

preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref.: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En el sector público, el auditor puede leer las actas oficiales de las sesiones relevantes del Parlamento e indagar sobre las cuestiones tratadas en sesiones con respecto a las cuales aún no estén disponibles las actas oficiales.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor **con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros**

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 10)

A10a. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros*.

A11. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros.

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref.: Apartado 10)

A12. Como se explica en la NIA 210, los términos del encargo de auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.[10]

Doble fecha (Ref.: Apartado 12(a))

A13. Cuando, en las circunstancias descritas en el apartado 12(a), el auditor rectifique el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a dicha rectificación, se mantiene invariable la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros previos a su modificación por parte de la dirección, ya que dicha fecha informa al lector del momento en que se ha completado el trabajo de auditoría sobre dichos estados financieros. Sin embargo, se incluye una fecha adicional en el informe de auditoría para informar a los usuarios de que los procedimientos del auditor posteriores a aquella fecha se limitan a la modificación posterior de los estados financieros. A continuación, se recoge un ejemplo de una fecha adicional:

(Fecha del informe de auditoría), salvo en lo que respecta a la Nota Y que es a día (la fecha de finalización de los procedimientos de auditoría limitados a la modificación descrita en la Nota Y).

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref.: Apartado 13)

A14. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A15. En el sector público, las medidas adoptadas, de conformidad con el apartado 13, cuando la dirección no modifique los estados financieros pueden comprender también el informar por separado al Parlamento, o a otro órgano al que, por rango jerárquico, corresponda rendir cuentas, sobre las implicaciones de los hechos posteriores al cierre para los estados financieros y el informe de auditoría.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

A16. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.

A16a. Las obligaciones del auditor en relación con otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría se tratan en la NIA 720 (Revisada). Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha de su publicación, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría*.

[10] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24.

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

A17. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (Ref.: Apartado 14)

A18. Las obligaciones del auditor en relación con otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría se tratan en la NIA 720 (Revisada). Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha de su publicación, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref.: Apartado 15)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A19. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir que las entidades del sector público publiquen estados financieros modificados. En dichas circunstancias, la actuación adecuada del auditor puede ser informar al órgano legal correspondiente.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar de que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA): EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(APLICABLE A LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS CORRESPONDIENTES A PERIODOS TERMINADOS A PARTIR DEL 15 DE DICIEMBRE DE 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Principio contable de empresa en funcionamiento	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	10-11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	12-14
Periodo posterior al de valoración por la dirección	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones del auditor	17-20
Implicaciones para el informe de auditoría	21-24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	25
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	26
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Principio contable de empresa en funcionamiento	A2
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A3-A7
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A8-A13
Periodo posterior al de valoración por la dirección	A14-A15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A16-A20
Conclusiones del auditor	A21-A25
Implicaciones para el informe de auditoría	A26-A35
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref.: Apartado A2)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC)[1] requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[1]. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.

4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.

5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:

   - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
   - La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
   - Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200,[2] los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no

---

[1] NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26.

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

   (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;

   (c) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y

   (d) informar de conformidad con esta NIA.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada),[3] el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref.: Apartados A3–A6)

    (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o

    (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. **(Ref.: Apartados A8–A10, A12–A13)**

13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si estas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo

[3] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 5.

inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560,[4] el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. **(Ref.: Apartados A11–A13)**

14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A14–A15)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. **Dichos procedimientos incluirán: (Ref.: Apartado A16)**

    (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

    (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. **(Ref.: Apartado A17)**

    (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: **(Ref.: Apartados A18–A19)**

        (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y

        (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.

    (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

    (e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes. (Ref.: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

17. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

18. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las

[4] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a).

implicaciones de la incertidumbre para: (Ref.: Apartados A21–A22)

(a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel, o

(b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref.: Apartados A22–A23)

    (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y

    (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones, pero no existe una incertidumbre material

20. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pero sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones. (Ref.: Apartados A24–A25)

Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). (Ref.: Apartados A26–A27)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (Ref.: Apartados A28–A31, A34)

    (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19; y

    (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref.: Apartados A32–A34)

    (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[5] y

    (b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

24. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A35)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

25. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad,[6] el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:

    (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;

    (b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;

    (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros; y

    (d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

26. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la Empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 18.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

La NIA 701[7] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es de aplicación, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la

---

[5] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[6] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

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

capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría.[8]

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

La utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)1 trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento.[9] **En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.**

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 10)

A continuación, se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros claves desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.

[8] Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

[9] NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41.

- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la Empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 10)

La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.

Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref.: Apartado 11)

La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo.[10] Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección

[10] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330[11] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

***Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor* (Ref.: Apartado 12)**

La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de lo adecuado de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

***Periodo de la valoración realizada por la dirección* (Ref.: Apartado 13)**

La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.[12]

***Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión* (Ref.: Apartados 12–13)**

En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo

---

[11] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[12] Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref.: Apartado 15)

Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la Empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref.: Apartado 16)

Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al

cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.

- La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección **(Ref.: Apartado 16(b))**

La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección **(Ref.: Apartado 16(c))**

Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas ***(Ref.: Apartado 16(e))***

El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las que se requieren en el apartado 16 para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento **(Ref.: Apartado 18)**

La expresión "incertidumbre material" se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión "incertidumbre significativa" se emplea en circunstancias similares.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

El apartado18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud del impacto potencial de los hechos o condiciones y la probabilidad de que ocurra son tales que es necesaria una adecuada revelación para lograr la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define la incertidumbre material y del modo en el que se define.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

***Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones, pero no existe una incertidumbre material* (Ref.: Apartado 20)**

Incluso cuando no existe una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:

- los principales hechos o condiciones;
- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel[13]. Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pero sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias.

Implicaciones para el informe de auditoría

***Uso inadecuado del principio contable de empresa en funcionamiento* (Ref.: Apartado 21)**

Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

---

[13] NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[14] para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

***Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material* (Ref.: Apartados 22–23)**

El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.

En el Anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se deben incluir en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

En el apartado 22 se establece la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar:

- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros;[15] o
- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartado A1)

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref.: Apartado 22)

El ejemplo 1 del Anexo de esta NIA es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros. El Anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye ejemplos de redacción de la descripción que se debe incluir en relación con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría de todas las entidades, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref.: Apartado 23)

Los ejemplos 2 y 3 del Anexo de esta NIA muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos

---

[14] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[15] NIA 706 (Revisada), apartado A2.

extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar de incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión.[16]

Comunicación con reguladores (Ref.: Apartados 22–23)

Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a cuestiones de Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, puede ocurrir que el auditor esté obligado a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref.: Apartado 24)

En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

Anexo

(Ref.: Apartados A29, A31–A32)

Ejemplos de informes de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.

[16] NIA 705 (Revisada), apartado 10.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).[17]**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210,[18] en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[19]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y

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

[18] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[19] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento
Llamamos la atención sobre la Nota XXX de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[20]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].[21]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

[20] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[21] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En la Nota y de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales, pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[22]

Opinión con salvedades
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*), la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades
Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que

[22] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*]

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[23]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*[24]]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*[24]]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[24] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.
El ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades o la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[25]

Opinión desfavorable (adversa)
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* (adversa) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o no expresan la imagen fiel de*), la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)
Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la

---

[25] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[26]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*[27]]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

[26] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[27] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580: MANIFESTACIONES ESCRITAS

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	3-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-8
Requerimientos	
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	9
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	10-12
Otras manifestaciones escritas	13
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	14
Forma de las manifestaciones escritas	15
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	16-20
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	A1
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	A2-A6
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	A7-A9
Otras manifestaciones escritas	A10-A13
Comunicación de una cantidad umbral	A14
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	A15-A18
Forma de las manifestaciones escritas	A19-A21
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A22
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	A23-A27
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas	
Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones	

Nota: Cuando las NIA fueron aclaradas, todas tuvieron la misma fecha de entrada en vigor. Debido a que algunas de las NIA (normas de auditoría nuevas o revisadas) tienen ahora distinta fecha de entrada en vigor, la frase "en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009" se eliminará en el anexo de la NIA 580.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

2. En el anexo 1 se incluye una lista de otras NIA que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión[1] . Las manifestaciones escritas

---

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5 (c).

constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref.: Apartado A1)

4. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:

   (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;

   (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA; y

   (c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

   Manifestación escrita: documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

8. A efectos de esta NIA, las referencias a "la dirección" deben entenderse realizadas a "la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad". Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros o de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref.: Apartados A2–A6)

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

Preparación de los estados financieros

10. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando

proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría.[2] (Ref.: Apartados A7–A9, A14, A22)

Información proporcionada e integridad de las transacciones

11. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:

    (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría,[3] y

    (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref.: Apartados A7–A9, A14, A22)

Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas

12. Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del encargo de auditoría.

Otras manifestaciones escritas

13. Otras NIA requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref.: Apartados A10–A13, A14, A22)

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

14. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A15–A18)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref.: Apartados A19–A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref.: Apartados A24–A25)

17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref.: Apartado A23)

18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del

---

[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(b)(i).

[3] NIA 210, apartado 6(b)(iii).

posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada),[4] teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

19. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:

    (a) discutirá la cuestión con la dirección;

    (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y

    (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada), teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

20. El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

    (a) concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o

    (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref.: Apartados A26–A27)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 3)

A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 9)

A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.

A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.

A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que

[4] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:

- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
- Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
- Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.

A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartados 10–11)

A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.

A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del encargo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:

- las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
- los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
- exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
- hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la NIA 210,[5] esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA).

[5] NIA 210, apartado 6(b).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A9. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público, puede dar lugar a manifestaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

Otras manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 13)

Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros

A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:

- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
- si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con dicho marco:
  - los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos;
  - los pasivos, ya sean reales o contingentes;
  - la titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía; y
  - los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor

A11. Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 11, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas

A12. En la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, o en la evaluación de éstos, el auditor puede considerar una o más de las siguientes circunstancias:

- El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.

A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el conocimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la dirección con respecto a una afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la dirección es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección sobre sus intenciones. Aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Comunicación de una cantidad umbral (Ref.: Apartados 10–11, 13)

A14. La NIA 450 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes.[6] El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref.: Apartado 14)

A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe de auditoría no puede fecharse, antes de la fecha de las manifestaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las manifestaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior.

A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar manifestaciones escritas actualizadas.

A17. Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría porque la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la dirección pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las manifestaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas manifestaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.

A18. Pueden darse situaciones en las que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban ese cargo durante el periodo. Este hecho, sin embargo, no reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

Forma de las manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 15)

A19. Las manifestaciones escritas deben incluirse en una carta de manifestaciones dirigida al auditor. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir a la dirección que realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades. Aunque dicha declaración es una manifestación dirigida a los usuarios de los estados financieros o a las autoridades correspondientes, el auditor puede determinar que es una forma adecuada de manifestación escrita con respecto a la totalidad o parte de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11. En consecuencia, no es necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dicha declaración. Los factores que pueden afectar a la determinación del auditor incluyen los siguientes:

- Si la declaración incluye una confirmación del cumplimiento de las responsabilidades a las que hacen referencia los apartados 10 y 11.
- Si la declaración la han realizado o aprobado aquellos a los que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
- Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior (véase apartado 14).

[6] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5.

A20. Una declaración formal del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias de la aprobación de los estados financieros no aportaría información suficiente para demostrar al auditor que se han realizado, conscientemente, todas las manifestaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las manifestaciones escritas solicitadas.

A21. En el anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de manifestaciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartados 10–11, 13)

A22. La NIA 260 (Revisada) requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección.[7]

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (Ref.: Apartados 16-17)

A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la valoración del riesgo y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.

A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.

A25. La NIA 230 requiere al auditor que documente las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones.[8] El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA 230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado 20)

A26. Tal como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA 705 (Revisada) requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros.[9]

---

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(c)(ii).

[8] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8(c) y 10.

[9] NIA 705 (Revisada), apartado 9.

A27. El hecho de que unas manifestaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la dirección no haya proporcionado las manifestaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría. Por ejemplo:

- La manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de información financiera aplicable, los estados financieros se han preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha facilitado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).
- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha facilitado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 39.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 16.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 501, *Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 12.
- NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 22.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 26.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 9.
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 16(e).
- NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 9.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 13(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570[10] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX,[11] a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel (*o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales*) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o *se presentan fielmente*), de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA 540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:[12]

  Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y

---

[10] NIA 570, *Empresa en funcionamiento.*

[11] Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

[12] Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

otro material;

Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y

Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.

- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
  - la dirección;
  - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
  - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

Dirección

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600: CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9-10
Requerimientos	
Responsabilidad	11
Aceptación y continuidad	12-14
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	15-16
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	17-18
Conocimiento del auditor de un componente	19-20
Importancia relativa	21-23
Respuestas a los riesgos valorados	24-31
Proceso de consolidación	32-37
Hechos posteriores al cierre	38-39
Comunicación con el auditor de un componente	40-41
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	42-45
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	46-49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo	A1
Definiciones	A2-A7
Responsabilidad	A8-A9
Aceptación y continuidad	A10-A21
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	A22
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	A23-A31
Conocimiento del auditor de un componente	A32-A41
Importancia relativa	A42-A46
Respuestas a los riesgos valorados	A47-A55
Proceso de consolidación	A56
Comunicación con el auditor de un componente	A57-A60
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	A61-A63
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	A64-A66
Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento	
Anexo 3: Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	
Anexo 4: Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente	
Anexo 5: Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.

2. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.

3. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del encargo del grupo puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo; en este caso, los requerimientos de esta NIA son también de aplicación. (Ref.: Apartado A1)

4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220,[1] se requiere que el socio del encargo del grupo se satisfaga de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas. El socio del encargo del grupo también es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo.

5. El socio del encargo del grupo aplicará los requerimientos de la NIA 220 independientemente de si es el equipo del encargo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA facilita al socio del encargo del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA 220 cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.

6. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección.[2] En la auditoría de un grupo, esto incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo del encargo del grupo pueda no detectar dicha incorrección. Esta NIA expone los hechos que el equipo del encargo del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de evidencia de auditoría adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

8. Los objetivos del auditor son:
   (a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y
   (b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo;

---

[1] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 14 y 15.

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A34.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
(ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) Componente: una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartados A2–A4)
   (b) Auditor del componente: auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref.: Apartado A7)
   (c) Dirección del componente: la dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.
   (d) Importancia relativa del componente: la importancia relativa para un componente determinado por el equipo del encargo del grupo.
   (e) Grupo: todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
   (f) Auditoría del grupo. la auditoría de los estados financieros del grupo.
   (g) Opinión de auditoría del grupo: la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
   (h) Socio del encargo del grupo: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos del encargo constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.
   (i) Equipo del encargo del grupo: los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
   (j) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.
   (k) Dirección del grupo: la dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
   (l) Controles del grupo: controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.
   (m) Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material. (Ref.: Apartados A5–A6)

10. La referencia al "marco de información financiera aplicable" debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo. La referencia al "proceso de consolidación" incluye:
   (a) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante consolidación, consolidación proporcional o los métodos contables de la participación o del coste; y

(b) la agregación en unos estados financieros combinados de la información financiera de componentes que no tienen una dominante pero que están bajo control común.

Requerimientos

Responsabilidad

11. El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias.[3] Por ello, el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia al auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención. Si dicha mención es obligatoria en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la mención realizada no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo. (Ref.: Apartados A8–A9)

Aceptación y continuidad

12. Al aplicar la NIA 220, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A10–A12)

13. Si el socio del encargo del grupo concluye que:
    (a) al equipo del encargo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
    (b) el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo,[4]

    el socio del encargo del grupo deberá:

    (a) en el caso de un nuevo encargo, no aceptar el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o

    (b) en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartados A13–A19)

Términos del encargo

14. El socio del encargo del grupo acordará los términos del encargo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 210.[5] (Ref.: Apartados A20–A21)

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

15. El equipo del encargo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 300.[6]

---

[3] NIA 220, apartado 15.

[4] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[5] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

16. El socio del encargo del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A22)

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno.[7] El equipo del encargo del grupo:
    (a) mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad; y
    (b) obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes. (Ref.: Apartados A23–A29)
18. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:
    (a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
    (b) valorar los riesgos de incorrección en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error.[8] (Ref.: Apartados A30–A31)

Conocimiento del auditor de un componente

19. Si el equipo del encargo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera del componente, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones: (Ref.: Apartados A32–A35)
    (a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética que sean aplicables para la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente. (Ref.: Apartado A37)
    (b) La competencia profesional del auditor del componente. (Ref.: Apartado A38)
    (c) Si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
    (d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores. (Ref.: Apartado A36)
20. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo, o el equipo del encargo del grupo tenga serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c), el equipo del encargo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de un trabajo sobre tal información. (Ref.: Apartados A39–A41)

Importancia relativa

21. El equipo del encargo del grupo determinará lo siguiente: (Ref.: Apartado A42)
    (a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
    (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en relación con los cuales la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto quepa, razonablemente, prever que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo.
    (c) La importancia relativa de aquellos componentes en relación con los cuales sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo. La importancia relativa para el componente será inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto, a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en

[6] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7-12.

[7] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[8] NIA 315 (Revisada).

los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto. (Ref.: Apartados A43–A44)

(d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A45)

22. Cuando los auditores de los componentes vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo determinada a nivel del componente. (Ref.: Apartado A46)

23. Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo del encargo del grupo decide utilizar dicha auditoría como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo determinará si:
    (a) la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto; y
    (b) la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente

    cumplen los requerimientos de esta NIA.

Respuestas a los riesgos valorados

24. El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.[9] El equipo del encargo del grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo, o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes (véanse los apartados 26-29). El equipo del encargo del grupo determinará también la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes (véanse los apartados 30-31).

25. Si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo operan eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones, el equipo del encargo del grupo realizará pruebas, o solicitará al auditor del componente que realice pruebas, sobre la eficacia operativa de dichos controles.

***Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes* (Ref.: Apartado A47)**

Componentes significativos

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
    (a) Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
    (b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A48)
    (c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A49)

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

Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref.: Apartado A50)

29. Si el equipo del encargo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:
    (a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
    (b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
    (c) los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo,

    el equipo del encargo del grupo seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones siguientes en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref.: Apartados A51–A53)

    - Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
    - Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar.
    - Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
    - Procedimientos específicos.

    El equipo del encargo del grupo variará la selección de componentes a lo largo del tiempo.

***Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes* (Ref.: Apartados A54–A55)**

Componentes significativos-Valoración del riesgo

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:

    (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;

    (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y

    (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo-Procedimientos de auditoría posteriores a realizar

31. En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Proceso de consolidación

32. De conformidad con el apartado 17, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la dirección del grupo a los componentes. De conformidad con el apartado 25, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente a solicitud del equipo del encargo del grupo, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.

33. El equipo del encargo del grupo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.

34. El equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección. (Ref.: Apartado A56)

35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

36. El equipo del encargo del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 41(c)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Hechos posteriores

38. Cuando el equipo del encargo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, el equipo del encargo del grupo, o los auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de los estados financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

39. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el equipo del encargo del grupo solicitará a dichos auditores que notifiquen al equipo del encargo del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

Comunicación con el auditor de un componente

40. El equipo del encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del encargo del grupo. También incluirá lo siguiente: (Ref.: Apartados A57, A58, A60)

    (a) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo. (Ref.: Apartado A59)

    (b) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(c) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa del componente (y, si procede, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

(d) Los riesgos significativos de incorrección material, debida a fraude o error, identificados en los estados financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificado en dicho componente, así como las respuestas del auditor del componente frente a dicho riesgo.

(e) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o por el equipo del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo determinará si se debe comunicar a los auditores de otros componentes dichas partes vinculadas adicionales.

41. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref.: Apartado A60)

(a) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional;

(b) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo;

(c) la identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;

(d) la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo;

(e) una lista de las incorrecciones no corregidas en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya las incorrecciones que estén por debajo del umbral de las incorrecciones claramente insignificantes comunicado por el equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40(c));

(f) los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;

(g) una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente;

(h) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;

(i) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del encargo del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y

(j) los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

42. El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (véase el apartado 41). El equipo del encargo del grupo:
    (a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo; y
    (b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. (Ref.: Apartado A61)
43. Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

44. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión de auditoría[10]. El equipo del encargo del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los auditores de los componentes sobre la información financiera de éstos, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A62)
45. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A63)

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

46. El equipo del encargo del grupo determinará las deficiencias identificadas en el control interno que deben ser comunicadas a los responsables del gobierno y a la dirección del grupo de conformidad con la NIA 265.[11] Para ello, el equipo del encargo del grupo considerará:
    (a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
    (b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes; y
    (c) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del encargo del grupo.
47. En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A64)
48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del encargo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que

[10] NIA 200, apartado 17.

[11] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

llegue a conocimiento del equipo del encargo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del encargo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref.: Apartado A65)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

49. El equipo del encargo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)[12] y otras NIA: (Ref.: Apartado A66)

(a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.

(b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.

(c) Los casos en que, de la evaluación del trabajo del auditor de un componente, realizada por el equipo del encargo del grupo, hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor.

(d) Cualquier limitación en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.

(e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Documentación

50. El equipo del encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría:[13]

(a) Un análisis de los componentes, con indicación de aquéllos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.

(b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del encargo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.

(c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del encargo del grupo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (Ref.: Apartado 3)

A1. Entre los factores que pueden afectar a la decisión del equipo del encargo del grupo de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, o por

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

[13] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

otro motivo, como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo se incluyen los siguientes:

- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros del componente y el aplicado al preparar los estados financieros del grupo.
- La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo.
- La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

Definiciones

***Componente* (Ref.: Apartado 9(a))**

A2. La estructura de un grupo afecta al modo de identificar los componentes. Por ejemplo, el sistema de información financiera del grupo puede basarse en una estructura organizativa que proporcione información financiera que ha de prepararse por una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos, o entidades participadas contabilizadas por los métodos de la participación o del coste; por un establecimiento principal y una o más divisiones o sucursales; o por una combinación de ambas. Sin embargo, algunos grupos pueden organizar sus sistemas de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o por ubicación geográfica. En estos casos, por entidad o unidad de negocio para la cual la dirección del grupo o del componente prepara información financiera que se incluye en los estados financieros del grupo puede entenderse una función, un proceso, un producto o servicio (o grupos de productos o servicios), o una ubicación geográfica.

A3. Pueden existir varios niveles de componentes dentro del sistema de información financiera del grupo, en cuyo caso puede resultar más apropiado identificar componentes a determinados niveles de agregación en lugar de individualmente.

A4. Los componentes agregados a un determinado nivel pueden constituir un componente a efectos de la auditoría del grupo; sin embargo, dicho componente puede también preparar estados financieros del grupo que incorporen la información financiera de los componentes que engloba (es decir, un subgrupo). En consecuencia, varios socios y equipos del encargo del grupo pueden aplicar esta NIA para diferentes subgrupos dentro de un grupo más amplio.

Componentes significativos (Ref.: Apartado 9(m))

A5. A medida que la significatividad financiera individual de un componente aumenta, por lo general, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo también aumentan. El equipo del encargo del grupo puede aplicar un cierto porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad financiera. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, pueden ser referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones del grupo. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede considerar que los componentes que superen el 15% de la referencia elegida son significativos. Un porcentaje mayor o menor puede, sin embargo, considerarse apropiado según las circunstancias.

A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente (es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial[14]). Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente

[14] NIA 315 (Revisada), apartados 27-29.

individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

***Auditor de un componente* (Ref.: Apartado 9(b))**

A7. Un miembro del equipo del encargo del grupo puede realizar un trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a petición del equipo del encargo del grupo. Cuando éste es el caso, este miembro del equipo del encargo se considera también auditor del componente.

Responsabilidad (Ref.: Apartado 11)

A8. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el equipo del encargo del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, el párrafo "Fundamento de la opinión modificada" del informe de auditoría de los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad sin referirse al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para explicar adecuadamente las circunstancias.[15]

Aceptación y continuidad

***Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad* (Ref.: Apartado 12)**

A10. En el caso de un nuevo encargo, el equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos a partir de:

- la información proporcionada por la dirección del grupo;
- la comunicación con la dirección del grupo; y
- en su caso, la comunicación con el anterior equipo del encargo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.

A11. El conocimiento del equipo del encargo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:

- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa (es decir, el modo en el que está organizado el sistema de información financiera del grupo).
- Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
- La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
- Una descripción de los controles del grupo.
- La complejidad del proceso de consolidación.
- Si los auditores de los componentes que no forman parte de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, ni de una firma de la red de dicha firma de auditoría, realizarán trabajo sobre la información financiera de alguno de los componentes, y el fundamento de la dirección del grupo para nombrar a más de un auditor.
- Si el equipo del encargo del grupo:

[15] NIA 705 (Revisada), apartado 20.

- tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente y a los auditores del componente (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
- podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.

A12. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad del equipo del encargo del grupo para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

- Cambios en la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- Cambios en las actividades empresariales de los componentes que son significativas para el grupo.
- Cambios en la composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o los directivos clave de los componentes significativos.
- Reservas del equipo del encargo del grupo acerca de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- Cambios en los controles del grupo.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable.

***Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada* (Ref.: Apartado 13)**

A13. Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el socio del encargo del grupo puede razonablemente esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si el equipo del encargo del grupo puede:

(a) realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y

(b) participar en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de otros componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

***Acceso a la información* (Ref.: Apartado 13)**

A14. El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.

A15. Aun cuando el acceso a la información esté restringido por las circunstancias, el equipo del encargo del grupo podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; sin embargo, esto será menos probable a medida que aumente la significatividad del componente. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede no tener acceso a los responsables del gobierno, a la dirección o al auditor (incluida la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo) de un componente contabilizado por el método de la participación. Si el componente no es significativo, y el equipo del encargo del grupo dispone de los estados financieros completos del componente, incluido el informe de auditoría de dichos estados financieros, y tiene acceso a la información que posee la dirección del grupo en relación con dicho componente, el equipo del encargo del grupo puede llegar a concluir que dicha información constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a dicho componente. Sin embargo, si el componente es significativo, el equipo del encargo del grupo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA relevantes en las circunstancias de la auditoría de un grupo. Por ejemplo, al equipo del encargo del grupo no le será posible cumplir con el

requerimiento de participación en el trabajo del auditor del componente, establecido en los apartados 30 y 31. El equipo del encargo del grupo no podrá, por lo tanto, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con dicho componente. El efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

A16. El equipo del encargo del grupo no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada si la dirección del grupo restringe el acceso de dicho equipo o del auditor de un componente a la información de un componente significativo.

A17. Aunque el equipo del encargo del grupo pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la restricción se produzca en relación con un componente considerado no significativo, el motivo de la restricción puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. Por ejemplo, puede afectar a la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las indagaciones del equipo del encargo del grupo, y de las manifestaciones de la dirección del grupo al equipo del encargo del grupo.

A18. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, esta NIA sigue siendo aplicable a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

A19. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades por la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente significativo contabilizado por el método de la participación, siendo el efecto, a juicio del equipo del encargo del grupo material, pero no generalizado.

***Términos del encargo* (Ref.: Apartado 14)**

A20. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable.[16] En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:

- la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes no debe restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo;
- las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y los componentes, relativas a la información financiera, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo; y
- en la medida en que el equipo del encargo del grupo lo considere necesario, debe permitírsele:
  - tener acceso a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes y a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
  - realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen.

A21. Las restricciones impuestas en relación con:

[16] NIA 210, apartado 8.

- el acceso del equipo del encargo del grupo a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes o a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes, después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo, conllevan la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo que puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. En circunstancias excepcionales, puede incluso llevar a renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (Ref.: Apartado 16)

A22. La revisión por el socio del encargo del grupo de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo es una parte importante del cumplimiento de su responsabilidad de dirigir el encargo de auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

***Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento* (Ref.: Apartado 17)**

A23. La NIA 315 (Revisada) contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad[17]. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

***Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes* (Ref.: Apartado 17)**

A24. Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes. Dichas instrucciones especifican los requerimientos que debe cumplir la información financiera de los componentes que será incluida en los estados financieros del grupo, y, a menudo, incluyen manuales de procedimientos de información financiera y un dossier de consolidación. Un dossier de consolidación generalmente se compone de formularios normalizados destinados a proporcionar información financiera para su incorporación a los estados financieros del grupo. Sin embargo, los dosieres de consolidación generalmente no adoptan la forma de estados financieros completos preparados y presentados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A25. Las instrucciones habitualmente abarcan los siguientes aspectos:

- las políticas contables a aplicar;
- la información a revelar en los estados financieros del grupo, bien por requerimiento legal o por otro motivo, incluidos:
  - la identificación de segmentos y la información sobre ellos;
  - las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
  - las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados;
  - los saldos contables intragrupo; y
- una previsión temporal de presentación de la información.

A26. El equipo del encargo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

[17] NIA 315 (Revisada), apartados A25-A49.

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
  - describen adecuadamente las características del marco de información aplicable;
  - prevén información a revelar suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
  - prevén la identificación de los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; y
  - prevén la aprobación de la información financiera por la dirección del componente.

***Fraude* (Ref.: Apartado 17)**

A27. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, y diseñar e implementar las respuestas apropiadas frente a los riesgos valorados[18]. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o para identificar los saldos contables, los tipos de transacciones o la información a revelar en relación con los cuales sea probable la existencia de un riesgo de fraude.
- Si existen determinados componentes respecto de los cuales es probable la existencia de un riesgo de fraude.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, si se considera apropiado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del equipo del encargo del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

***Discusión entre los miembros del equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos de fraude* (Ref.: Apartado 17)**

A28. Los miembros clave del equipo del encargo deben discutir la probabilidad de que exista una incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error, prestando una especial atención a los riesgos debidos a fraude. En la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también pueden ser incluidos en estas discusiones[19]. La determinación por el socio del encargo del grupo de quién participará en dichas discusiones, del modo y el momento en el que tendrán lugar, así como su extensión, se verá condicionada por factores tales como la experiencia previa con el grupo.

---

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

[19] NIA 240, apartado 15 y NIA 315 (Revisada), apartado 10.

A29. Las discusiones proporcionarán una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidos los controles del grupo.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error, así como la manera en que la dirección del grupo y la dirección de un componente podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta, y la forma en la que se podría producir una apropiación indebida de los activos de los componentes.
- Identificar las prácticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta, por ejemplo, las prácticas de reconocimiento de ingresos que no se adecuen a lo establecido en el marco de información financiera aplicable.
- Considerar los factores internos y externos identificados que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado en los componentes o sobre la información que indique la existencia de fraude en un componente.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.

***Factores de riesgo* (Ref.: Apartado 18)**

A30. El anexo 3 contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos debidos a fraude.

***Valoración del riesgo* (Ref.: Apartado 18)**

A31. La valoración por el equipo del encargo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en información como la siguiente:

- La información obtenida a partir del conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, y del proceso de consolidación, incluida la evidencia de auditoría obtenida al realizar la evaluación del diseño e implementación de los controles del grupo y de los controles que sean relevantes para la consolidación.
- La información obtenida de los auditores de los componentes.

Conocimiento del auditor de un componente (Ref.: Apartado 19)

A32. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento del auditor de un componente sólo cuando prevea solicitar al auditor del componente que realice algún trabajo sobre la información financiera de dicho componente para la auditoría del grupo. Por ejemplo, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que el equipo del encargo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

***Procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría* (Ref.: Apartado 19)**

A33. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor de un componente se ven afectados por factores tales como la experiencia previa con dicho auditor o el conocimiento previo de aquel, y la medida en la que el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes, por ejemplo:

- Si el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente comparten:
  - políticas y procedimientos comunes para la realización del trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría);
  - políticas y procedimientos de control de calidad comunes; o
  - políticas y procedimientos de seguimiento comunes.
- La congruencia o similitud de:
  - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
  - la supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo;
  - formación teórica y práctica;
  - organizaciones y normas profesionales; o
  - el idioma y la cultura.

A34. Estos factores interactúan y no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente A, que aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes y una metodología de auditoría común u opera en la misma jurisdicción que el socio del encargo del grupo, puede ser menor que la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente B, que no aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes ni una metodología de auditoría común, o que opera en una jurisdicción extranjera. La naturaleza de los procedimientos aplicados con respecto a los auditores de los componentes A y B puede también ser diferente.

A35. El equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del auditor del componente de distintas formas. En el primer ejercicio de participación del auditor de un componente, el equipo del encargo del grupo puede, por ejemplo:

- evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen a una firma de auditoría o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes y cumple con ellos;[20]
- visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el apartado 19(a)-(c). El anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita realizada por un auditor de un componente;
- solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- discutir acerca del auditor del componente con los colegas de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente; u

[20] Como se requiere en la NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad* y servicios relacionados, apartado 54 o en los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

- obtener confirmaciones de la organización u organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.

En ejercicios posteriores, el conocimiento del auditor del componente puede basarse en la experiencia previa del equipo del encargo del grupo con dicho auditor. El equipo del encargo del grupo puede solicitar al auditor del componente que confirme si ha cambiado algo en relación con las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c) con respecto al ejercicio anterior.

A36. En el caso de que se haya establecido un organismo de supervisión independiente para supervisar la actividad de auditoría y para controlar la calidad de las auditorías, el conocimiento del entorno regulador puede facilitar al equipo del encargo del grupo la evaluación de la independencia y competencia del auditor del componente. La información sobre el entorno regulador puede obtenerse del auditor del componente o de la información proporcionada por los organismos de supervisión independientes.

***Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo* (Ref.: Apartado 19(a))**

A37. Al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría del grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética que sean aplicables a la auditoría del grupo. Estos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realice una auditoría obligatoria en su jurisdicción. El equipo del encargo del grupo obtendrá, por lo tanto, conocimiento sobre si el auditor del componente comprende, y observará, los requerimientos de ética relevantes para la auditoría del grupo, en grado suficiente para cumplir sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente.

***Competencia profesional del auditor de un componente* (Ref.: Apartado 19(b))**

A38. El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del encargo del grupo puede abarcar aspectos tales como:

- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente;
- si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente; y
- cuando sea pertinente, si posee conocimiento del marco de información financiera aplicable que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente (las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes a menudo describen las características del marco de información financiera aplicable).

***Aplicación del conocimiento del equipo del encargo del grupo relativo al auditor de un componente* (Ref.: Apartado 20)**

A39. El equipo del encargo del grupo no puede contrarrestar el hecho de que el auditor de un componente no sea independiente mediante su participación en el trabajo de dicho auditor o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A40. Sin embargo, el equipo del encargo del grupo sí puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante su participación en el trabajo del auditor del componente o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A41. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban el acceso a partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente, el equipo del encargo del

grupo puede solicitar a dicho auditor que supere este obstáculo preparando un memorando que contenga la información relevante.

Importancia relativa (Ref.: Apartados 21–23)

A42. El auditor debe:[21]
(a) al establecer la estrategia global de auditoría, determinar:
(i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
(ii) el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en relación con los cuales quepa, razonablemente, suponer que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; y
(b) determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

En el contexto de la auditoría de un grupo, la importancia relativa se determina tanto para los estados financieros del grupo en su conjunto, como para la información financiera de los componentes. Para establecer la estrategia global de auditoría del grupo se utiliza la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

A43. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.

A44. La importancia relativa para el componente se determina para aquellos componentes cuya información financiera va a ser auditada o revisada como parte de la auditoría del grupo, de conformidad con los apartados 26, 27(a) y 29. La importancia relativa para el componente la utiliza el auditor del componente para evaluar si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.

A45. Además de la importancia relativa del componente, se fijará un umbral para las incorrecciones. Aquellas incorrecciones identificadas en la información financiera del componente que superen el citado umbral serán comunicadas al equipo de auditoría del encargo del grupo.

A46. En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente, el auditor de éste (o el equipo del encargo del grupo) determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel de dicho componente. Esto es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas ni detectadas en la información financiera del componente supere la importancia relativa de éste. En la práctica, el equipo del encargo del grupo puede situar la importancia relativa del componente a este nivel más bajo. Cuando así sea, el auditor del componente utilizará la importancia relativa del componente para valorar los riesgos de incorrección material en la información financiera del componente y diseñar procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados, así como para evaluar si las incorrecciones detectadas son materiales individualmente o de forma agregada.

[21] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10 y 11.

Respuestas a los riesgos valorados

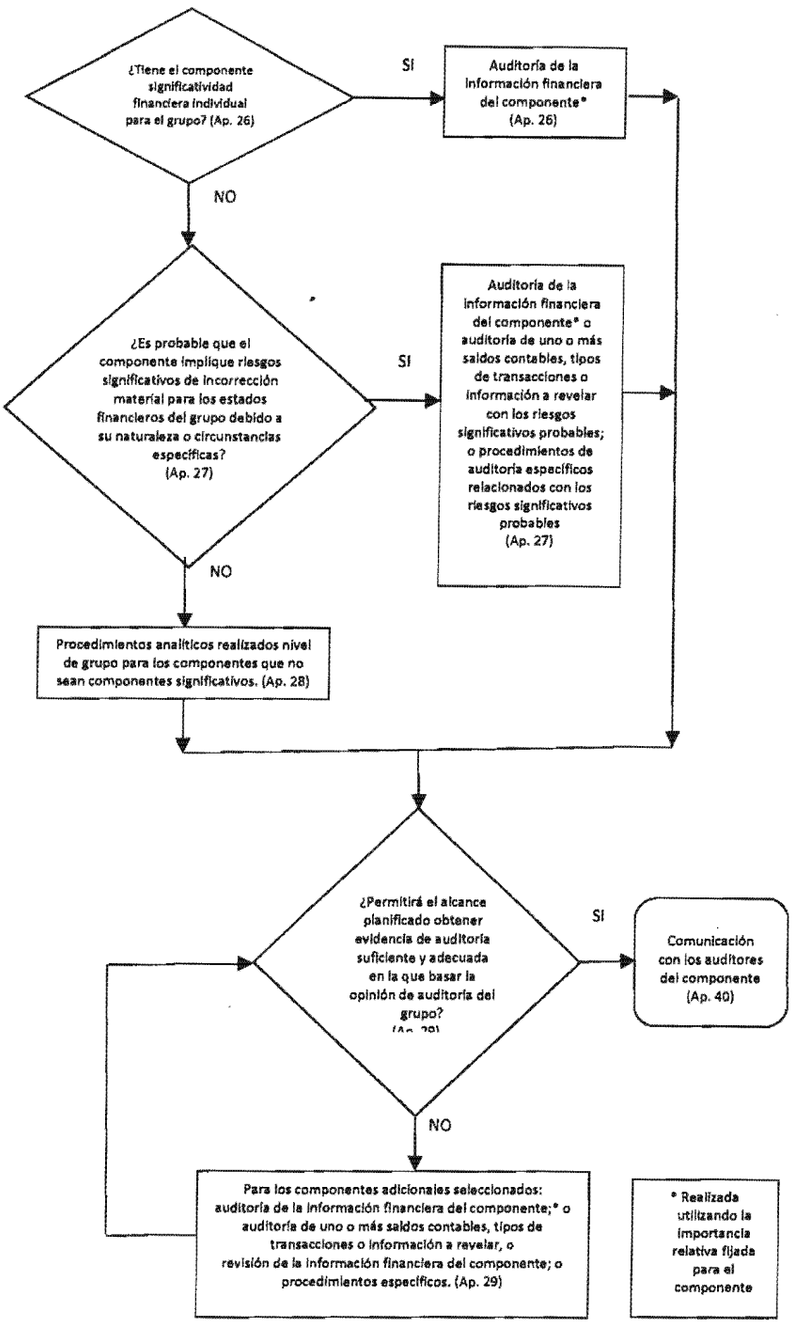
***Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes* (Ref.: Apartados 26-27)**

A47. La determinación por parte del equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente se verá condicionada por:

(a) la significatividad del componente;
(b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo;
(c) la evaluación por el equipo del encargo del grupo del diseño de los controles del grupo y la determinación de si se han implementado; y
(d) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

El diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".



Componentes significativos (Ref.: Apartados 27(b)–(c))

A48. El equipo del encargo del grupo puede identificar un componente como significativo porque sea probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas. En este caso, el equipo del encargo del grupo puede llegar a identificar los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar afectados por los riesgos significativos probables. Cuando así sea, el equipo del encargo del grupo puede decidir realizar, o solicitar que el auditor de un componente realice, una auditoría únicamente de dichos saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar. Por ejemplo, en la situación descrita en el apartado A6, el trabajo a realizar sobre la información financiera del componente puede limitarse a una auditoría de los saldos contables, los tipos de transacciones y la información a revelar afectados por las operaciones en divisas del componente. Cuando el equipo del encargo del grupo solicite al auditor de un componente que realice una auditoría de uno o más saldos contables específicos, tipos de transacciones o información a revelar,

la comunicación del equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40) tendrá en cuenta el hecho de que muchas de las partidas de los estados financieros están interrelacionadas.

A49. El equipo del encargo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, en el caso de que sea probable un riesgo significativo de obsolescencia de existencias, el equipo del encargo del grupo puede aplicar, o solicitar al auditor de un componente que aplique, procedimientos de auditoría específicos a la valoración de las existencias de un componente que mantenga un volumen importante de existencias potencialmente obsoletas pero que no sea significativo por otro motivo.

Componentes que no son significativos (Ref.: Apartados 28–29)

A50. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes puede agregarse a varios niveles a efectos de realizar procedimientos analíticos. Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del encargo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.

A51. La decisión del equipo del encargo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar de conformidad con el apartado 29, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados puede verse afectada por factores tales como los siguientes:

- La extensión de la evidencia de auditoría que se espera obtener sobre la información financiera de los componentes significativos.
- Si el componente se ha constituido o adquirido recientemente.
- Si se han producido cambios significativos en el componente.
- Si la función de auditoría interna ha realizado trabajo a nivel del componente y cualquier efecto de dicho trabajo sobre la auditoría del grupo.
- Si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.
- La eficacia operativa de los controles del grupo.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo.
- La significatividad financiera individual del componente o el riesgo originado por el componente en comparación con los otros componentes de esta categoría.
- Si el componente está sujeto a auditoría obligatoria por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.

La inclusión de un elemento de imprevisibilidad al seleccionar los componentes de esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar incorrecciones materiales en la información financiera de los componentes. La selección de los componentes se varía a menudo de manera cíclica.

A52. La revisión de la información financiera de un componente puede realizarse de conformidad con las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (NIER) 2400[22] o NIER 2410,[23] adaptadas en la medida en que las circunstancias lo requieran. El equipo del encargo del grupo también puede especificar los procedimientos adicionales a realizar para complementar esta revisión.

A53. Tal como se explica en el apartado A13, un grupo puede estar formado sólo por componentes no significativos. En estas circunstancias, el equipo del encargo del grupo puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basar la opinión de auditoría del grupo, determinando el tipo de trabajo a realizar sobre la información

[22] NIER 2400, *Encargos de revisión de estados financieros.*

[23] NIER 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad.*

financiera de los componentes de conformidad con el apartado 29. Es improbable que el equipo del encargo del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si dicho equipo, o el auditor del componente, sólo realiza pruebas sobre los controles del grupo y aplica procedimientos analíticos a la información financiera de los componentes.

***Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes* (Ref.: Apartados 30-31)**

A54. Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente incluyen:
(a) la significatividad del componente;
(b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo; y
(c) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

En el caso de un componente significativo o de riesgos significativos identificados, el equipo del encargo del grupo aplicará los procedimientos descritos en los apartados 30 y 31. En el caso de un componente que no sea significativo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente variará según el conocimiento que tenga dicho equipo del auditor de ese componente. El hecho de que el componente no sea significativo resultará secundario. Por ejemplo, aun cuando un componente no se considere significativo, el equipo del encargo del grupo puede decidir participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque tenga reservas, que no alcancen el grado de serias, acerca de la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, carencia de conocimientos específicos del sector), o porque el auditor del componente desarrolle su actividad en un entorno en el que no exista una supervisión activa de los auditores.

A55. En función del conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor de un componente, las formas de participación en el trabajo del auditor del componente distintas de las que se describen en los apartados 30, 31 y 42 pueden incluir una o más de las siguientes actuaciones:
(a) Reunión con la dirección del componente o con los auditores del componente para obtener conocimiento del componente y de su entorno.
(b) Revisión de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría de los auditores del componente.
(c) Aplicación de procedimientos de valoración del riesgo para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en el componente. Estos pueden ser aplicados con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
(d) Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Estos pueden diseñarse y aplicarse junto con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
(e) Participación en la reunión de cierre y en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.
(f) Revisión de otras partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes.

Proceso de consolidación

***Ajustes y reclasificaciones de consolidación* (Ref.: Apartado 34)**

A56. El proceso de consolidación puede requerir ajustes de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no se someten a los sistemas habituales de procesamiento de transacciones, y pueden no estar sujetos a los mismos controles internos a que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el equipo del encargo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;

- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- comprobar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Comunicación con el auditor de un componente (Ref.: Apartados 40-41)

A57. Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo del encargo del grupo es la base de una comunicación recíproca eficaz entre el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente.

A58. Los requerimientos del equipo del encargo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 contiene orientaciones sobre las cuestiones obligatorias y adicionales que pueden incluirse en dicha carta de instrucciones. La comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Sin embargo, la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede visitar al auditor del componente para discutir sobre los riesgos significativos identificados o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. No obstante, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

A59. Para colaborar con el equipo del encargo del grupo, el auditor del componente, por ejemplo, podría facilitar al equipo del encargo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben.

A60. Cuando un miembro del equipo del encargo del grupo sea también auditor de un componente, el objetivo de dicho equipo de comunicarse de forma clara con el auditor del componente puede a menudo lograrse por medios distintos a comunicaciones escritas específicas. Por ejemplo:

- el acceso por el auditor del componente a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría puede ser suficiente para comunicar los requerimientos del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 40; y
- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el equipo del encargo del grupo puede ser suficiente para comunicar las cuestiones relevantes para las conclusiones del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 41.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

***Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente* (Ref.: Apartado 42(b))**

A61. La documentación de auditoría del auditor de un componente que es relevante para la auditoría del grupo puede variar en función de las circunstancias. A menudo, la atención se centra en la documentación de auditoría correspondiente a los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La extensión de la revisión puede verse afectada por el hecho de que la documentación de auditoría del auditor del componente haya estado sometida a los procedimientos de revisión de la firma de auditoría del auditor del componente.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 44-45)

A62. Si el equipo del encargo del grupo concluye que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, puede solicitar al

auditor del componente que aplique procedimientos adicionales. Si esto no fuera posible, el equipo del encargo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.

A63. La evaluación por el socio del encargo del grupo del efecto agregado de todas las incorrecciones (identificadas por el equipo del encargo del grupo o comunicadas por los auditores de los componentes) permite al socio del encargo del grupo determinar si los estados financieros del grupo en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo **(Ref.: Apartados 46-48)**

A64. La NIA 240 contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.[24]

A65. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo **(Ref.: Apartado 49)**

A66. Las cuestiones que el equipo del encargo del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención de dicho equipo y que éste considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con estos últimos tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(a)-(b) pueden comunicarse después de que el equipo del encargo del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 49(c) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(d)-(e) pueden comunicarse cuando ocurran.

[24] NIA 240, apartados 40-42.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

(Ref.: Apartado A19)

Ejemplo de informe de auditoría cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo

Nota: En este ejemplo de informe de auditoría, la sección Opinión se ha situado en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) y la sección Fundamento de la opinión se ha situado inmediatamente detrás de la sección Opinión. Así mismo, la primera y la última frase que se incluían en la antigua sección Responsabilidades del auditor ahora forman parte de la nueva sección Fundamento de la opinión.

Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:
Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).

- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.**
- **El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.**
- **En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.[25]**
- **El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[26]**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[27] y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**

---

[25] Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

[26] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[28]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares USA se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[29] – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información

[28] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[29] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[30]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[31] *– véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían.]*

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

[30] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[31] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref.: Apartado A23)

Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de cuestiones; sin embargo, no todas son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:
   - Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
   - Seguimiento de las operaciones de los componentes y de sus resultados, incluidos los procedimientos de información periódica, que permitan a la dirección del grupo controlar los resultados de los componentes por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
   - Un proceso de valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.
   - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
   - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y valoración de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
   - Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo.
   - Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
   - Seguimiento de los controles, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
   - Políticas y procedimientos congruentes, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.
   - Programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
   - Acuerdos para asignar poderes y responsabilidad a la dirección de un componente.
2. La función de auditoría interna puede considerarse parte de los controles del grupo, por ejemplo, cuando la función está centralizada. La NIA 610 (Revisada 2013)[32] trata de la evaluación a realizar por el equipo del encargo del grupo acerca de si el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan adecuadamente su objetividad, de su grado de competencia y de si aplica un enfoque sistemático y disciplinado cuando el equipo de auditoría del encargo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna.

Proceso de consolidación

3. El conocimiento por parte del equipo del encargo del grupo del proceso de consolidación puede cubrir aspectos como los siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

- La medida en que la dirección de los componentes tiene conocimiento del marco de información financiera aplicable.

---

[32] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- El proceso para identificar y contabilizar los componentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de éstas con respecto a las del ejercicio anterior, y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o de la revisión de normas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de los componentes cuyas fechas de cierre de ejercicio difieren de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener conocimiento de las políticas contables utilizadas por los componentes y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco normativo de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan los componentes para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que los componentes proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de componentes situados en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Asuntos relacionados con los ajustes de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- Fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, naturaleza y magnitud de las transacciones entre componentes.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido los componentes (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Anexo 3
(Ref.: Apartado A30)

Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Una estructura de grupo compleja, especialmente cuando se producen adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles del grupo inexistentes o ineficaces, incluida información de la dirección del grupo inadecuada sobre el seguimiento de las operaciones de los componentes y sus resultados.
- Componentes que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestos a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
- Actividades empresariales de ciertos componentes que conllevan un riesgo alto, como contratos a largo plazo o negociación con instrumentos financieros complejos o innovadores.
- Incertidumbres sobre cuáles son los componentes cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.
- Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.
- Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.
- Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de un componente.
- Aplicación por los componentes de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.
- Componentes con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.
- Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.
- Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.
- Cambios frecuentes de auditores de los estados financieros de los componentes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 4

(Ref.: Apartado A35)
Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente

El siguiente texto no pretende ser una carta estándar. Las confirmaciones pueden variar de un auditor de un componente a otro y de un periodo al siguiente.

Las confirmaciones a menudo se obtienen antes de que comience el trabajo sobre la información financiera del componente.

[Membrete del auditor del componente]

[Fecha]

[Al socio del encargo del grupo]

Esta carta se facilita en relación con su auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante] para el ejercicio que termina en [fecha] a efectos de expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera del grupo a [fecha], y de sus resultados y flujos de efectivo para el ejercicio cerrado en dicha fecha de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Acusamos recibo de sus instrucciones de fecha [fecha], en las que se nos solicita que realicemos un trabajo específico sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].

Confirmamos que:

1. Podremos cumplir con las instrucciones. / Le informamos de que no podremos cumplir con las siguientes instrucciones [especificar instrucciones] por las siguientes razones [especificar razones].
2. Las instrucciones son claras y las comprendemos. / Le agradeceríamos que nos pudiera aclarar las siguientes instrucciones [especificar las instrucciones].
3. Colaboraremos con usted y le proporcionaremos acceso a la documentación de auditoría relevante.

Tomamos nota de que:

1. La información financiera de [nombre del componente] se incluirá en los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].
2. Puede considerar necesario participar en el trabajo que nos ha solicitado sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].
3. Tiene la intención de evaluar y, si lo considera adecuado, utilizar nuestro trabajo para la auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].

En relación con el trabajo que realizaremos sobre la información financiera de [nombre del componente], un/una [describir el componente, por ejemplo, dependiente totalmente controlada, dependiente, negocio conjunto, entidad participada contabilizada por los métodos de la participación o del coste] de [nombre de la dominante], confirmamos lo siguiente:

1. Tenemos conocimiento de [indicar los requerimientos de ética aplicables] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo, y cumpliremos con estos. En particular, y con respecto a [nombre de la dominante] y a los otros componentes del grupo, somos independientes en el sentido de lo dispuesto en [indicar los requerimientos de ética aplicables] y cumplimos con los requerimientos aplicables de [referirse a la normativa] emitidos por [nombre del organismo regulador].
2. Tenemos conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y [indicar otras normas nacionales aplicables a la auditoría de los estados financieros del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo y llevaremos a cabo nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha] de conformidad con dichas normas.
3. Tenemos las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos del sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de este componente.
4. Tenemos conocimiento de [indicar el marco de información financiera aplicable o manual de procedimientos del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo.

Le informaremos de cualquier cambio en las manifestaciones anteriores que se produzca durante el curso de nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente].

[Firma del auditor]

[Fecha]

[Dirección del auditor]

Anexo 5
(Ref.: Apartado A58)

Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Las cuestiones que esta NIA requiere comunicar al auditor del componente se muestran en cursiva

Las cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- *La solicitud al auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo utilizará el trabajo de dicho auditor, de que confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo.*
- El calendario para completar la auditoría.
- Fechas de las visitas planificadas por la dirección del grupo y por el equipo del encargo del grupo, y las fechas de las reuniones planificadas con la dirección del componente y con el auditor del componente.
- Una lista de personas clave de contacto.
- *El trabajo a realizar por el auditor del componente, el uso que se va a dar a dicho trabajo,* y los acuerdos para coordinar esfuerzos en la fase inicial de la auditoría y durante su desarrollo, incluida la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente.
- *Los requerimientos de ética que son relevantes para la auditoría del grupo y, en especial los requerimientos de independencia, por ejemplo, cuando existe una disposición legal o reglamentaria que prohíbe al auditor del grupo la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante que los auditores del grupo consideren si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en ese caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes.*[33]
- *En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.*
- *Una relación de partes vinculadas, preparada por la dirección del grupo, y cualesquiera otras partes vinculadas de las que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento, así como la petición al auditor del componente de que informe en el momento oportuno al equipo del encargo del grupo de las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del encargo del grupo.*
- El trabajo a realizar sobre transacciones intragrupo y beneficios no realizados, y sobre saldos contables intragrupo.
- Orientaciones sobre otras responsabilidades legales de información, por ejemplo, información sobre la afirmación de la dirección del grupo con respecto a la eficacia del control interno.
- Cuando sea probable un desfase entre la terminación del trabajo sobre la información financiera de los componentes y la conclusión del equipo del encargo del grupo sobre los estados financieros del grupo, instrucciones específicas para la revisión de los hechos posteriores al cierre.

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre las actividades de control de un sistema de tratamiento de la información que sea

[33] NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado A31.

común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.

- *Los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente, y una solicitud de que el auditor del componente comunique en el momento oportuno cualesquiera otros riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificados en el componente y la respuesta del auditor del componente a dichos riesgos.*
- Los hallazgos de la función de auditoría interna, basados en el trabajo realizado sobre los controles en los componentes o relevantes para los componentes.
- Una solicitud de comunicación oportuna de la evidencia de auditoría obtenida a partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes que contradiga la evidencia de auditoría sobre la que basó, en un principio, el equipo del encargo del grupo la valoración del riesgo realizada a nivel de grupo.
- Una solicitud de manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de los componentes del marco de información financiera aplicable, o una declaración de que se ha informado sobre las diferencias entre las políticas contables aplicadas a la información financiera del componente y las aplicadas a los estados financieros del grupo.
- Cuestiones que deben ser documentadas por el auditor del componente.

Otra información

- Una solicitud de que se informe al equipo del encargo del grupo en el momento oportuno de lo siguiente:
  - Cuestiones significativas de contabilidad, información financiera y auditoría, incluidas las estimaciones contables y los juicios relacionados con ellas.
  - Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
  - Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
  - Deficiencias significativas en el control interno que el auditor del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Una solicitud de que se notifique al equipo del encargo del grupo cualquier hecho significativo o inusual tan pronto como sea posible.
- *Una solicitud de que las cuestiones incluidas en el apartado 41 se comuniquen al equipo del encargo del grupo cuando el trabajo sobre la información financiera del componente haya sido completado.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013): UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2013, excepto por el texto sombreado gris relativo a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014).

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Relación entre la NIA 315 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada 2013)	6-10
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	15-20
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	21-25
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	26-32
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	33-35
Documentación	36-37
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas Definición de la función de auditoría interna	A1-A4
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A5-A23
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	A24-A30
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A31-A39
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	A40-A41

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos. Esto incluye (a) la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría y (b) la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

2. Esta NIA no es aplicable si la entidad no dispone de una función de auditoría interna. (Ref.: Apartado A2)

3. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, los requerimientos de esta NIA relativos a la utilización del trabajo de dicha función no son aplicables si:

   (a) las responsabilidades y actividades de dicha función no son relevantes para la auditoría; o

   (b) sobre la base del conocimiento preliminar de la función obtenido por el auditor como resultado de los procedimientos aplicados según la NIA 315 (Revisada),[1] el auditor

[1] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

externo no tiene previsto utilizar el trabajo de la función para la obtención de evidencia de auditoría.

Esta NIA no requiere que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo, o para reducir su extensión; el establecimiento de la estrategia global de auditoría sigue siendo decisión del auditor externo.

4. Además, los requerimientos de esta NIA relativos a la ayuda directa no son aplicables si el auditor externo no tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos.

5. Es posible que, en algunas jurisdicciones, exista una prohibición o algún tipo de restricción, legal o reglamentaria, para la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o de la ayuda directa de los auditores internos. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros.[2] Por lo tanto, estas prohibiciones o restricciones no impiden que el auditor cumpla con las NIA. (Ref.: Apartado A31)

Relación entre la NIA 315 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada 2013)

6. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus en la organización, incluidas su autoridad y su rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

7. La NIA 315 (Revisada) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada)[3] explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

8. Dependiendo de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente su objetividad y grado de competencia, así como si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, es posible que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de un modo constructivo y complementario. Esta NIA trata de las responsabilidades del auditor externo cuando, sobre la base del conocimiento preliminar de la función de auditoría interna obtenido como resultado de los procedimientos aplicados bajo la NIA 315 (Revisada), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida[4]. La utilización de dicho trabajo modifica la naturaleza o momento de realización, o reduce la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo.

9. Adicionalmente, esta NIA también trata las responsabilidades del auditor externo cuando ésté tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

10. En una entidad puede haber personas que realicen procedimientos similares a los que realiza una función de auditoría interna. Sin embargo, salvo que sean realizados por una función objetiva y competente que aplique un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de calidad, dichos procedimientos se consideran controles internos y la obtención de evidencia en relación con la eficacia de dichos controles formará parte de la respuesta del auditor a los riesgos valorados de conformidad con la NIA 330.[5]

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A57.

[3] NIA 315 (Revisada), apartado A120.

[4] Véanse los apartados 15-25.

[5] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría

11. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. Aunque puedan aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal como requiere la NIA 200[6] al auditor externo en la auditoría de estados financieros. En consecuencia, esta NIA define las condiciones necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos. También define el trabajo necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo de la función de auditoría interna, o los auditores internos al prestar la ayuda directa, son adecuados para los fines de la auditoría. Los requerimientos tienen como finalidad proporcionar un marco para los juicios del auditor externo en relación con la utilización del trabajo de los auditores internos con el fin de prevenir la excesiva o indebida utilización de dicho trabajo.

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014.

Objetivos

13. Cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna y el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él, o para reducir su extensión, o utilizar la ayuda directa de los auditores internos, los objetivos del auditor externo son:

    (a) determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización;

    y una vez determinada esta cuestión:

    (b) en caso de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría; y

    (c) en caso de utilizar la ayuda directa de los auditores internos, supervisar y revisar su trabajo.

Definiciones

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

    (a) Función de auditoría interna – función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref.: Apartados A1–A4)

    (b) Ayuda directa – utilización de auditores internos para la aplicación de procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

15. El auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente:

[6] NIA 200, apartado 14.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) el grado en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref.: Apartados A5–A9)

(b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref.: Apartados A5–A9)

(c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref.: Apartados A10–A11)

16. El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:

(a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

(b) la función carece de suficiente competencia; o

(c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref.: Apartados A12–A14)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

17. Como base para determinar las áreas y la extensión en las que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo considerará la naturaleza y el alcance del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna, así como su relevancia para su estrategia global de auditoría y su plan de auditoría. (Ref.: Apartados A15–A17)

18. El auditor externo realizará todos los juicios significativos del encargo de auditoría y, con la finalidad de evitar la utilización indebida del trabajo de la función de auditoría interna, planificará una menor utilización del trabajo de la función y la realización directa de una mayor parte del trabajo: (Ref.: Apartados A15–A17)

(a) cuanto más juicio se necesite aplicar en:

(i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida; (Ref.: Apartados A18–A19)

(b) cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta especialmente los riesgos identificados como significativos; (Ref.: Apartados A20–A22)

(c) cuanto menor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustenten la objetividad de los auditores internos; y

(d) cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna.

19. El auditor externo también evaluará si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con la extensión planificada estaría aun suficientemente involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. (Ref.: Apartados A15–A22)

20. El auditor externo, al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada),[7] informará sobre el modo en que ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Ref.: Apartado A23)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

21. Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, discutirá con dicha función, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, la utilización prevista de su trabajo. (Ref.: Apartados A24–A26)

22. El auditor externo leerá los informes de la función relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con la finalidad de obtener conocimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por dicha función de auditoría interna, así como de los correspondientes hallazgos.

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

23. El auditor externo aplicará procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar, con la finalidad de determinar si son adecuados a los propósitos de la auditoría, incluida la evaluación de si:

    (a) el trabajo de la función de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente;

    (b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y

    (c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ref.: Apartados A27–A30)

24. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría del auditor externo responderán a su evaluación de:

    (a) el grado de juicio aplicado;

    (b) el riesgo valorado de incorrección material;

    (c) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; y

    (d) el grado de competencia de la función;[8] (Ref.: Apartados A27–A29)

    e incluirá la reejecución de parte del trabajo. (Ref.: Apartado A30)

25. El auditor externo evaluará también si sus conclusiones relativas a la función de auditoría interna descritas en el apartado 15 de esta NIA y la determinación de la naturaleza y extensión de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría a la que se refieren los apartados 18-19 de esta NIA siguen siendo adecuadas.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría

26. Es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En ese caso, los apartados 27-35 y 37 no son aplicables. (Ref.: Apartado A31)

27. Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, y el auditor externo planifica emplear esta ayuda directa en la auditoría, evaluará la existencia y significatividad de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. La evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos incluirá indagar ante los auditores internos sobre los intereses y las relaciones que puedan originar una amenaza a su objetividad. (Ref.: Apartados A32–A34)

28. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de un auditor interno si:

    (a) existen amenazas significativas a la objetividad del auditor interno; o

    (b) el auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ref.: Apartados A32–A34)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa

29. Al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección, supervisión y revisión que sean adecuadas a las circunstancias, el auditor externo tendrá en cuenta:

    (a) el grado de juicio aplicado;

        (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

[8] Véase apartado 18.

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida;

(b) el riesgo valorado de incorrección material; y

(c) la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. (Ref.: Apartados A35–A39)

30. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de los auditores internos para la aplicación de procedimientos que:

(a) impliquen la realización de juicios significativos en la auditoría; (Ref.: Apartado A19)

(b) estén relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando el juicio requerido para la realización de los correspondientes procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no sea limitado o poco importante; (Ref.: Apartado A38)

(c) estén relacionados con un trabajo en el que hayan participado los auditores internos y que haya sido, o vaya a ser, comunicado por la función de auditoría interna a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad; o

(d) estén relacionados con decisiones que el auditor externo ha de tomar de conformidad con esta NIA relativas a la función de auditoría interna y la utilización de su trabajo o de su ayuda directa. (Ref.: Apartados A35–A39)

31. Después de evaluar adecuadamente si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría y, en su caso, la extensión de la mencionada ayuda, el auditor externo, en su comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada),[9] informará sobre la naturaleza y extensión de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con la finalidad de poder concluir por ambas partes que dicha utilización no es excesiva en las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartado A39)

32. El auditor externo evaluará si, en conjunto, al utilizar la ayuda directa de los auditores internos con la extensión prevista, conjuntamente con la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna, su propia participación en la auditoría sería suficiente, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

33. Previamente a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría, el auditor externo:

(a) Obtendrá un acuerdo escrito de un representante autorizado de la entidad relativo a que se permitirá a los auditores internos seguir las instrucciones del auditor externo y a que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; y

(b) Obtendrá un acuerdo escrito de los auditores internos relativo a que mantendrán la confidencialidad de cuestiones específicas siguiendo las instrucciones del auditor externo y a que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.

34. El auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos para el encargo de conformidad con la NIA 220.[10] Para ello:

(a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión tendrán en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta NIA; y

(b) los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo esté convencido de que los auditores

[9] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[10] NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.*

internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para soportar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref.: Apartados A40–A41)

35. Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo se mantendrá atento a la existencia de indicios que impliquen que las evaluaciones descritas en el apartado 27 hayan dejado de ser adecuadas.

Documentación

36. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna incluirá en la documentación de auditoría:
    (a) la evaluación de:
        (i) si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
        (ii) el grado de competencia de la función; y
        (iii) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.
    (b) la naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión; y
    (c) los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.

37. Si el auditor externo utiliza la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría, incluirá en la documentación de auditoría:
    (a) la evaluación de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos y el grado de competencia de los auditores internos que han prestado dicha ayuda;
    (b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los auditores internos;
    (c) la identificación de las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y extensión de dicha revisión de conformidad con la NIA 230;[11]
    (d) los acuerdos escritos obtenidos de un representante autorizado de la entidad y de los auditores internos según lo indicado en el apartado 33 de esta NIA; y
    (e) los papeles de trabajo preparados por los auditores internos que prestaron la ayuda directa en el encargo de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref.: Apartados 2, 14(a))

A1. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento cuyo fin es la evaluación y la mejora de la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno como los siguientes:

Actividades relativas al gobierno de la entidad

- La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.

Actividades relativas a la gestión del riesgo

[11] NIA 230, *Documentación de auditoría.*

- La función de auditoría interna puede ayudar a la entidad identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control interno (incluida la eficacia del proceso de información financiera).
- La función de auditoría interna puede aplicar procedimientos para ayudar a la entidad a detectar fraudes.

Actividades relativas al control interno

- Evaluación del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de evaluar su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles. Al hacerlo, la función de auditoría interna proporciona un grado de seguridad en relación con el control. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planificar y aplicar pruebas u otros procedimientos para proporcionar un grado de seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño, implementación y eficacia operativa del control interno, incluidos los controles que son relevantes para la auditoría.
- Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

A2. Es posible que en la entidad otras funciones con otras denominaciones realicen actividades similares a las que realiza la función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de la función de auditoría interna pueden ser externalizadas a una organización de servicios externa. Ni la denominación de la función, ni el hecho de que se realice por la entidad o por una organización de servicios externa determinan por sí solos que el auditor externo pueda o no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. Por el contrario, los aspectos relevantes son la naturaleza de las actividades; el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos, la competencia y el enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna. Las referencias en esta NIA al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades relevantes de otras funciones o de organizaciones de servicios externas que tienen esas mismas características.

A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen actividades de control que puedan ser probadas de conformidad con la NIA 330.[12] Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

A4. Si bien los objetivos de la función de auditoría interna de la entidad y los del auditor externo difieren, la función puede aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo en una auditoría de estados financieros. En este caso, el auditor externo puede hacer uso de la función para los fines de la auditoría de una o varias de las siguientes maneras:

- para obtener información relevante para las valoraciones de los riesgos de incorrección material debidas a error o fraude efectuadas por el auditor externo. A este respecto, la NIA 315 (Revisada)[13] requiere que el auditor externo obtenga conocimiento de la

[12] Véase apartado 10.

[13] NIA 315 (Revisada), apartado 6(a).

naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, de su estatus en la organización y de las actividades realizadas o que está previsto que se realicen, así como que lleve a cabo indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna (si la entidad dispone de esa función); o

- salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, una vez realizada una evaluación adecuada, el auditor externo puede decidir utilizar trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna durante el periodo, sustituyendo parcialmente la evidencia de auditoría que deba obtenerse directamente por el auditor externo.[14]

Adicionalmente, salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, el auditor externo puede utilizar auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo (denominado "ayuda directa" en esta NIA).[15]

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ref.: Apartados 15(a)–(b))

A5. El auditor externo aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar para los fines de la auditoría, así como la naturaleza y la extensión con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias.

A6. El grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.

A7. La objetividad se refiere a la capacidad de realizar dichas tareas sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Entre los factores que pueden afectar a la evaluación del auditor están los siguientes:

- Si el estatus de la función de auditoría interna en la organización, incluida su autoridad y su responsabilidad de rendición de cuentas, sustentan la capacidad de dicha función de estar libre de sesgos, de conflictos de interés o de la influencia indebida de terceros que invaliden los juicios profesionales. Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad o, en caso de que la función informe a la dirección, si tiene contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la función de auditoría interna está libre de responsabilidades que originan conflictos; por ejemplo, si tiene alguna obligación de gestión u operativa o responsabilidades que sean ajenas a la función de auditoría interna.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna; por ejemplo, determinan si la política de remuneraciones es adecuada.
- Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, para comunicar sus hallazgos al auditor externo.
- Si los auditores internos pertenecen a los organismos profesionales relevantes y si esa pertenencia les obliga a cumplir normas profesionales relativas a la objetividad, o si sus políticas internas alcanzan los mismos objetivos.

A8. La competencia de la función de auditoría interna se refiere a la adquisición y el mantenimiento del conocimiento y las cualificaciones de la función en su conjunto al nivel necesario para que las tareas asignadas puedan ser realizadas de manera diligente y de conformidad con las

[14] Véanse los apartados 15-25.

[15] Véanse los apartados 26-35.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

normas profesionales aplicables. Entre los factores que pueden influir en la evaluación del auditor externo están los siguientes:

- Si la función de auditoría interna cuenta con los recursos necesarios y adecuados en relación con el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones.
- Si se han establecido políticas de contratación, de formación práctica y de asignación de auditores internos a los encargos de auditoría interna.
- Si los auditores internos tienen formación técnica y competencia adecuada en auditoría. Entre los criterios relevantes que el auditor externo puede tener en cuenta al realizar la evaluación pueden incluirse, por ejemplo, si los auditores internos tienen la cualificación profesional y experiencia necesarias.
- Si los auditores internos tienen el conocimiento requerido relativo a la información financiera de la entidad y al marco de información financiera aplicable y si la función de auditoría interna posee las cualificaciones necesarias (por ejemplo, conocimiento sectorial específico) para realizar trabajo relativo a los estados financieros de la entidad.
- Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales relevantes y si dicha circunstancia les obliga a cumplir las correspondientes normas profesionales, incluidos los requerimientos de formación profesional continuada.

A9. La objetividad y la competencia pueden entenderse en términos de continuidad. Cuanto mayor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos y cuanto mayor sea el grado de competencia de la función, será más probable que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y mayor será el número de áreas en las que podrá hacerlo. No obstante, un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos relevantes que sustenten de manera sólida la objetividad de los auditores internos no pueden compensar la insuficiente competencia de la función de auditoría interna. Del mismo modo, un alto grado de competencia de la función de auditoría interna no puede compensar un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos que no sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos.

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref.: Apartado 15(c))

A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de otras actividades de controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de la entidad.
- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, tales como las políticas y procedimientos de la NICC 1[16] que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad establecidos por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

Circunstancias en las que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna (Ref.: Apartado 16)

A12. Es posible que la evaluación por el auditor de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, del grado de competencia de la función de auditoría interna, así como la relativa a si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, indique que los

[16] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

riesgos para la calidad del trabajo de la función son demasiado significativos y, en consecuencia, que no es adecuado utilizar su trabajo como evidencia de auditoría.

A13. La consideración de los factores de los apartados A7, A8 y A11 de esta NIA, de manera individual y en conjunto, es importante debido a que un factor individual a menudo no es suficiente para concluir que el trabajo de la función de auditoría interna no puede utilizarse para los fines de la auditoría. Por ejemplo, el estatus de la función de auditoría interna en la organización es especialmente importante al evaluar las amenazas a la objetividad de los auditores internos. Si la función de auditoría interna informa a la dirección sería considerado una amenaza significativa a la objetividad de la función de auditoría interna, salvo si existieran otros factores tales como los que se describen en el apartado A7 de esta NIA que conjuntamente proporcionaran suficientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

A14. Adicionalmente, el Código de ética de IESBA[17] establece que se origina una amenaza de autorrevisión cuando el auditor externo acepta un encargo para proporcionar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de esos servicios van a ser utilizados en la realización de la auditoría. Esto se debe a la posibilidad de que el equipo del encargo utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar el mismo grado de escepticismo profesional que cuando el trabajo de auditoría interna se realiza por personas que no pertenecen a la firma de auditoría. El Código de ética de IESBA[18] analiza las prohibiciones que pueden ser de aplicación en algunas circunstancias, así como las amenazas y salvaguardas que se pueden aplicar para reducir las amenazas a un nivel aceptable en otras circunstancias.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref.: Apartados 17–19)

A15. Una vez que el auditor externo ha determinado que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna a efectos de la auditoría, un primer aspecto a considerar es si la naturaleza y el alcance planificados del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna es relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría que el auditor externo haya establecido de conformidad con la NIA 300.[19]

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600).[20]

A17. La determinación por el auditor externo de la naturaleza y extensión planificadas de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna se verá influida por su evaluación del grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos y del grado de competencia de la función de auditoría interna según el apartado 18 de esta NIA. Adicionalmente, y a dichos efectos, el grado en que sea necesaria la aplicación de juicio en la planificación, realización y evaluación de dicho trabajo, así como el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones son datos a tener en cuenta por el auditor externo.

---

[17] Código de Ética para profesionales de la contabilidad (Código de ética de IESBA) del *Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores*, apartado 290.194.

[18] Código IESBA, apartados 290.190-290.195.

[19] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

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

Además, hay circunstancias en las cuales el auditor externo no puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría, como se describe en el apartado 16 de esta NIA.

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref.: Apartados 18(a), 30(a))

A18. Cuanto más necesario sea aplicar juicio en la planificación y realización de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría, más procedimientos de auditoría necesitará aplicar el auditor externo directamente, de conformidad con el apartado 18 de esta NIA, debido a que utilizar únicamente el trabajo de la función de auditoría interna no le proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del encargo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:

- valoración del riesgo de incorrección material;
- evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
- evaluación de la adecuación de la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento;
- evaluación de las estimaciones contables significativas; y
- evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otras cuestiones que afectan al informe de auditoría.

Riesgo valorado de incorrección material (Ref.: Apartado 18(b))

A20. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En esas circunstancias, el auditor externo necesitará aplicar directamente más procedimientos de conformidad con el apartado 18 de esta NIA y, en consecuencia, hará una menor utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Asimismo, como se expone en la NIA 200[21] cuanto mayor sean los riesgos valorados de incorrección material, más convincente necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo y, en consecuencia, el auditor externo necesitará realizar directamente más trabajo.

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada),[22] los riesgos significativos requieren una consideración especial en la auditoría y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

A22. La realización de procedimientos de conformidad con esta NIA puede llevar al auditor externo a volver a evaluar su valoración de los riesgos de incorrección material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de si utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para la auditoría y de si son necesarias consideraciones adicionales a la aplicación de esta NIA.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 20)

A23. De conformidad con la NIA 260 (Revisada),[23] se requiere que el auditor externo comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y del momento de realización de la auditoría. La utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna es parte integrante de la estrategia global de auditoría externa y, en consecuencia, es relevante para el conocimiento por los responsables del gobierno de la entidad del enfoque de auditoría propuesto.

---

[21] NIA 200, apartado A31.

[22] NIA 315 (Revisada), apartado 4(e).

[23] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref.: Apartado 21)

A24. En la discusión con la función de auditoría interna de la planificación de la utilización de su trabajo, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, puede ser de utilidad tratar lo siguiente:

- El momento de realización de dicho trabajo.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- La extensión de la cobertura de auditoría.
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos y de tamaño de las muestras.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de informes.

A25. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando, por ejemplo:

- Las discusiones tienen lugar, a intervalos apropiados, a lo largo del periodo.
- El auditor externo informa a la función de auditoría interna de cuestiones significativas que puedan afectarle.
- Se advierte al auditor externo y se le proporciona acceso a los informes relevantes de la función de auditoría interna correspondientes y se le informa de cualquier cuestión significativa detectada por la función de auditoría interna cuando dichas cuestiones puedan afectar al trabajo del auditor externo de modo que pueda considerar la implicación de dichas cuestiones para el encargo de auditoría.

A26. La NIA 200[24] analiza la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como de que preste especial atención a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a ser utilizados como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de poner en conocimiento del auditor externo cuestiones que pueden afectar a su trabajo.[25] El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de incorrección material en los estados financieros o referirse a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240.[26]

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref.: Apartados 23-24)

A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar le proporcionan una base para evaluar la calidad en general del trabajo de la función y la objetividad con la que se ha realizado.

A28. Entre los procedimientos que puede aplicar el auditor externo para evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna, además de la reejecución de conformidad con el apartado 24, se incluyen los siguientes:

- Realizar indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna.

---

[24] NIA 200, apartados 15 y A20.

[25] NIA 315 (Revisada), apartado A120.

[26] NIA 315 (Revisada), apartado 11 en relación con la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

- Observar los procedimientos aplicados por la función de auditoría interna.
- Revisar el programa de trabajo de la función de auditoría interna y sus papeles de trabajo.

A29. Cuanto más juicio sea necesario aplicar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material, cuanto menos apoyo brinden el estatus en la organización y las relevantes políticas y procedimientos de la función de auditoría interna a la objetividad de los auditores internos, o cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna, más procedimientos de auditoría necesitará el auditor externo aplicar al conjunto del trabajo de la función para sustentar la decisión de utilizar el trabajo de la misma, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar la opinión de auditoría.

Reejecución (Ref.: Apartado 24)

A30. A efectos de esta NIA, la reejecución implica la realización independiente por parte del auditor de procedimientos para validar las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna. Este objetivo se puede alcanzar mediante el examen de elementos que ya han sido examinados por la función de auditoría interna o, cuando no es posible, se puede alcanzar el mismo objetivo mediante el examen de un número suficiente de otros elementos similares que no fueron examinados por la función de auditoría interna. La reejecución proporciona evidencia más convincente referente a la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna que otros procedimientos que pueda aplicar el auditor externo descritos en el apartado A28. Aunque no es necesario que el auditor externo realice reejecuciones en cada área del trabajo de la función de auditoría interna que se utiliza, sí se requiere alguna reejecución del trabajo en su conjunto de la función de auditoría interna que haya planificado utilizar el auditor externo de conformidad con el apartado 24. Es más probable que el auditor externo centre la reejecución en las áreas en las que es mayor la necesidad de aplicación de juicio por la función de auditoría interna en la planificación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría y en las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref.: Apartados 5, 26–28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante que los auditores del grupo consideren si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes.[27]

A32. Tal como se establece en el apartado A7 de esta NIA, la objetividad se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Al evaluar la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de un auditor interno, los siguientes factores pueden ser relevantes:

- El grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos.[28]
- Relaciones familiares o personales con una persona que trabaja, o es responsable del aspecto de la entidad al que se refiere el trabajo.
- Asociación con la división o departamento de la entidad a la que se refiere el trabajo.
- Intereses financieros significativos en la entidad distintos de la remuneración en condiciones congruentes con las que se aplican a otros empleados con un grado de antigüedad similar.

Documentación emitida por los organismos profesionales relevantes de auditores internos pueden proporcionar orientación adicional de utilidad.

A33. También puede haber algunas circunstancias en las que la significatividad de las amenazas a la objetividad de un auditor interno sea tal que no existen salvaguardas que las puedan reducir

[27] NIA 600, apartado 40(b).

[28] Véase apartado A7.

a un nivel aceptable. Por ejemplo, debido a que la adecuación de las salvaguardas se ve influida por la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, los apartados 30 (a) y (b) prohíben la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en procedimientos que implican la aplicación de juicios significativos en la auditoría o que están relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando la aplicación de juicio para la realización de los procedimientos de auditoría relevantes o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no es limitado. Este también sería el caso cuando el trabajo involucrado crea una amenaza de autorrevisión, motivo por el que se prohíbe que los auditores internos apliquen procedimientos en las circunstancias descritas en el apartado 30 (c) y (d).

A34. Al evaluar el grado de competencia de un auditor interno, pueden ser relevantes muchos de los factores del apartado A8 de esta NIA aplicados en el contexto de auditores internos individuales y del trabajo que se les pueda asignar.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref.: Apartados 29-31)

A35. Los apartados A15-A22 de esta NIA proporcionan orientaciones relevantes para determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos.

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[29]
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240.

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la NIA 505[30] se requiere que el auditor externo mantenga el control de las solicitudes de confirmación externa y evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa, no sería apropiado asignar dichas responsabilidades a los auditores internos. No obstante, los auditores internos pueden colaborar en la recogida de la información necesaria para que el auditor externo resuelva las excepciones en las respuestas a las solicitudes de confirmación.

A38. El grado de juicio aplicado y el riesgo de incorrección material también son relevantes para determinar el trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa. Por ejemplo, en circunstancias en las que se valora como área de riesgo elevado la valoración de las cuentas a cobrar, el auditor externo podría asignar la comprobación de la exactitud de su antigüedad a un auditor interno que presta la ayuda directa. Sin embargo, puesto que la evaluación de la adecuación de la provisión basada en la clasificación por antigüedad implicaría una aplicación de juicio superior a "limitada", no sería apropiado asignar aquel procedimiento a un auditor interno que preste la ayuda directa.

A39. A pesar de la dirección, supervisión y revisión por el auditor externo, una utilización excesiva de la ayuda directa de los auditores internos puede afectar las percepciones relativas a la independencia del encargo de auditoría externa.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos (Ref.: Apartado 34)

A40. Debido a que los integrantes de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad como se le exige al auditor externo cuando expresa una opinión sobre estados financieros, la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado por los auditores internos que prestan la ayuda directa será por lo general de naturaleza distinta y más extensa que si el equipo del encargo realizara el trabajo.

A41. Al dirigir a los auditores internos, el auditor externo puede, por ejemplo, recordarles que pongan en su conocimiento las cuestiones contables y de auditoría identificadas durante la auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada en las circunstancias, y si sustenta las conclusiones que se han alcanzado.

---

[29] NIA 315 (Revisada), apartado 6(a).

[30] NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620: UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

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

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	7
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	8
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	9
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	10
Acuerdo con el experto del auditor	11
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	12–13
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	14–15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de experto del auditor	A1–A3
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	A4–A9
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	A10–A13
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	A14–A20
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	A21–A22
Acuerdo con el experto del auditor	A23–A31
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	A32–A40
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	A41–A42
Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
2. Esta NIA no trata de:
   (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220;[31] ni de
   (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500.[32]

---

[31] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados A10, A20-A22.

[32] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A34-A48.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría

3. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atenido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y

   (b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

Definiciones

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

   (a) Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[33] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref.: Apartados A1–A3)

   (b) Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

   (c) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref.: Apartados A4–A9)

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref.: Apartado A10)

   (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

[33] "Socio" y "firma de auditoría" deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

(b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

(c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;

(d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y

(e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A11–A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref.: Apartados A14–A20)

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref.: Apartados A21–A22)

(a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y

(b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref.: Apartados A23–A26)

(a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref.: Apartado A27)

(b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref.: Apartados A28–A29)

(c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref.: Apartado A30)

(d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref.: Apartado A31)

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref.: Apartado A32)

(a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref.: Apartados A33–A34)

(b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref.: Apartados A35–A37)

(c) Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref.: Apartados A38–A39)

13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref.: Apartado A40)

(a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o

(b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref.: Apartado A41)

15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref.: Apartado A42)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor (Ref.: Apartado 6(a))

A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:

- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio.[34]

A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha

[34] Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación (International Education Standard) Nº 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref.: Apartado 7)

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para facilitar al auditor una o más de las siguientes actuaciones:

- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
- El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
- La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la dirección, en su caso, pueden también reducir los riesgos de incorrección material.

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. El socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría.[35] Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.[36] La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que, a dicho experto se le facilitan todos los

[35] NIA 220, apartado 14.

[36] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta.[37]

- La discusión con auditores que han realizado encargos similares.

A8. En otros casos, sin embargo, el auditor puede determinar que es necesario recurrir a un experto del auditor, u optar por hacerlo, para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:

- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).
- La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad.
- Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión.
- La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.

A9. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros, la decisión del auditor sobre si recurre a un experto del auditor puede también verse influida por factores como los siguientes:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

La NIA 500[38] contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los expertos de la dirección en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 8)

A10. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de la competencia, de la capacidad y de la objetividad del experto.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, a las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

[37] NIA 220, apartado A21.

[38] NIA 500, apartado 8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***Políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría* (Ref.: Apartado 8(e))**

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1[39] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.[40] En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, que comparte con la firma de auditoría políticas y procedimientos de control de calidad comunes.

A12. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1.[41] Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como a un miembro del equipo del encargo, y que, por lo tanto, esté sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, y a otros requerimientos profesionales que establezcan dichas disposiciones.

A13. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario.[42] El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor, pueden afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref.: Apartado 9)

A14. La competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del auditor. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor. La capacidad se refiere a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

---

[39] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 12(f).

[40] NIA 220, apartado 2.

[41] NICC 1, apartado 12(f).

[42] NIA 220, apartado 4.

A15. La información relativa a la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.

A18. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden eliminar o reducir dichas amenazas, y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la profesión del experto del auditor o la normativa) como por el entorno de trabajo del experto del auditor (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad). También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

A19. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.

A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:

(a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.

(b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto

del auditor, se incluyen los siguientes:

- Intereses financieros
- Relaciones de negocio y personales.
- Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 10)

A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.

A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:

- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
- Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
- La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor (Ref.: Apartado 11)

A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.

A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:

- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
- Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
- Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
- La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.
- El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
- Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.

A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede

plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto pueden comprender políticas y procedimientos concretos en relación con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas y procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

***Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo* (Ref.: Apartado 11(a))**

A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

Funciones y responsabilidades respectivas (Ref.: Apartado 11(b))

A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:

- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.
- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Papeles de trabajo

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

***Comunicación* (Ref.: Apartado 11(c))**

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***Confidencialidad* (Ref.: Apartado 11(d))**

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref.: Apartado 12)

A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

***Hallazgos y conclusiones del experto del auditor* (Ref.: Apartado 12(a))**

A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:

- Indagaciones ante el experto del auditor.
- Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
- Procedimientos corroborativos, como:
  - Observación del trabajo del experto del auditor;
  - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
  - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
  - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
  - Reejecución de cálculos.
- Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.

A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:

- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
- se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
- se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;
- estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
- se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

Hipótesis, métodos y datos fuente

Hipótesis y métodos (Ref.: Apartado 12(b))

A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado

adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.

A36. La NIA 540[43] analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.

A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:

- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
- sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
- dependan del empleo de modelos especializados; y
- sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref.: Apartado 12(c))

A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:

- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
- La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.

A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

***Trabajo inadecuado* (Ref.: Apartado 13)**

A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 -lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto- puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada) debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente.[44]

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 14–15)

A41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del auditor, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público.

---

[43] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartados 8, 13 y 15.

[44] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 6(b).

A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe de auditoría en el que se expresa una opinión modificada, con el fin de explicar la naturaleza de la modificación. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

Anexo
(Ref.: Apartado A25)

Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

En este anexo se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, no exhaustivo, y su propósito es sólo el de servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta NIA. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación también puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.
- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.
- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicables, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que prevé hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a este en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario, o su revelación a la dirección o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y la extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos y personal de la entidad y a los expertos contratados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre el experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de éste, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.

- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Comunicaciones e informes

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
  - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
  - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Confidencialidad

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
  - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
  - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
  - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA): FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7–9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría	20-52
Información adicional presentada junto con los estados financieros	53-54
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros	A4
La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible	A5
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A6
Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel	A7-A9
Descripción del marco de información financiera aplicable.	A10-A15
Tipo de opinión	A16-A17
Informe de auditoría	A18-A77
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A78-A84
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

2. La NIA 701[1] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada)[2] y la NIA 706 (Revisada)[3] tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.

---

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

[2] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[3] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

3. La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. La NIA 800 (Revisada)[4] trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)[5] trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que son aplicables la NIA 800 (Revisada) o la NIA 805 (Revisada).

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA fomenta la congruencia del informe de auditoría, pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:

   (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

   (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

Definiciones

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

   (a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

   (b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.
   El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

      (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

---

[4] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.*

[5] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.*

(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.[6]

(c) Opinión no modificada (o favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.[7]

8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales".[8] Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación la, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

9. En esta NIA, las "Normas Internacionales de Información Financiera" hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y las "Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público" se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.[9,10]

11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:

(a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;[11]

(b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada;[12] y

(c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.

12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad,

---

[6] NIA 200, *Objetivos globales del auditor Independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 13(a).

[7] Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

[8] La NIA 200, *Objetivos globales del auditor Independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(f) establece el contenido de los estados financieros.

[9] NIA 200, apartado 11.

[10] Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

[11] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

[12] NIA 450, *Evaluación de las Incorrecciones Identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref.: Apartados A1–A3)

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

    (a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref.: Apartado A4)

    (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

    (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;

    (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

        - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
        - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref.: Apartado A5)

    (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y (Ref.: Apartado A6)

    (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará: (Ref.: Apartados A7–A9)

    (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y

    (b) si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A10–A15)

Forma de la opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

    (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

    (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información

financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref.: Apartado A16)

19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref.: Apartado A17)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref.: Apartados A18–A19)

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref.: Apartado A20)

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartado A21)

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".

24. La sección "Opinión" del informe de auditoría también:

    (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;

    (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;

    (c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;

    (d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y

    (e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref.: Apartados A22–A23)

25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

    (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref.: Apartados A24–A31)

26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref.: Apartados A26–A31)

27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de

Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que: (Ref.: Apartado A32)

    (a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref.: Apartado A33)

    (b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;

    (c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) y (Ref.: Apartados A34–A39)

    (d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[13]

Cuestiones clave de la auditoría

30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701. (Ref.: Apartados A40–A42)

Otra información

32. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada).

Responsabilidades en relación con los estados financieros

33. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros". El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A39)

[13] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23.

34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref.: Apartados A45–A48)

    (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

    (b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[14] y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A48)

35. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 34. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref.: Apartado A49)

36. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".

38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref.: Apartado A50)

    (a) manifestará que los objetivos del auditor son:

        (i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y

        (ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref.: Apartado A51)

    (b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y

    (c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:

        (i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros;[15] o

        (ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartado A53)

39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref.: Apartado A50)

    (a) Manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las

[14] NIA 570 (Revisada), apartado 2.

[15] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2.

NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y

(b) Describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:

(i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

(ii) Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

(iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

(iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

(v) Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

(c) Cuando sea aplicable la NIA 600,[16] describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

(i) las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y

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

(iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.

40. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref.: Apartado A50)

(a) Manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;

(b) En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas; y

(c) En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que una cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la comunicación. (Ref.: Apartado A53)

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

41. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 39-40 será incluida: (Ref.: Apartado A54)

(a) en el cuerpo del informe de auditoría;

(b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo, o (Ref.: Apartados A55–A57)

(c) mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente, cuando las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente. (Ref.: Apartados A54, A56–A57)

42. Cuando el auditor se remita a una descripción de las responsabilidades del auditor en la página web de una autoridad competente, determinará que esa descripción cumple, y no es incongruente, con los requerimientos de los apartados 39-40 de esta NIA. (Ref.: Apartado A56)

Otras responsabilidades de información

43. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las

responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA. (Ref.: Apartados A58–A60)

44. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA. (Ref.: Apartado A60)

45. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 21-40 de esta NIA se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" figurará a continuación del "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". (Ref.: Apartado A60)

Nombre del socio del encargo

46. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría sobre estados financieros de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref.: Apartados A56–A58)

Firma del auditor

47. El informe de auditoría estará firmado. (Ref.: Apartados A64–A65)

Dirección del auditor

48. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Fecha del informe de auditoría

49. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref.: Apartados A66–A69)
    (a) Todos los estados y la información a revelar_que componen los estados financieros han sido preparados; y
    (b) Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

50. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref.: Apartados A70–A71)
    (a) Un título.
    (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.
    (c) Una sección de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información

Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 27).

(d) La identificación de los estados financieros de la entidad que han sido auditados.

(e) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o remitirá al Código de Ética del IESBA.

(f) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 22 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.

(g) Cuando corresponda, una sección de "Fundamento de la opinión con salvedades " o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" que trate los requerimientos de información del apartado 23 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.

(h) Cuando corresponda, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701, o información adicional acerca de la auditoría impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, que trate los requerimientos de información de esa NIA[17] y no sea incongruente con estos. (Ref.: Apartados A72–A75)

(i) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 24 de la NIA 720 (Revisada).

(j) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros y la identificación de los responsables de la supervisión del proceso de información financiera que trate los requerimientos de información de los apartados 33-36 y no sea incongruente con estos.

(k) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias y una descripción de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros que responda los requerimientos de información de los apartados 37-40 y no sea incongruente con estos. (Ref.: Apartados A50–A53)

(l) En el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el nombre del socio del encargo salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal.

(m) La firma del auditor.

(n) La dirección del auditor.

(o) La fecha del informe de auditoría.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

51. Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales") y, además, haber cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si este es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría, así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref.: Apartados A76–A77)

    (a) no hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de

[17] NIA 701, apartados 11-16.

auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y

(b) el informe de auditoría incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 50(a)-(o) cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. No obstante, la referencia a "las disposiciones legales o reglamentarias" contenida en el apartado 50(k) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe de auditoría identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.

52. Cuando el informe de auditoría se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref.: Apartados A78–A84)

53. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.

54. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.

A2. La NIA 260 (Revisada) examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables.[18] Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio, pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

[18] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* Anexo 2.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A3. La NIA 540 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.[19] Indicators of possible management bias do not constitute misstatements for purposes of drawing conclusions on the reasonableness of individual accounting estimates. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref.: Apartado 13(a))

A4. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:

- Si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
- Si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno; y
- La claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref.: Apartado 13(d))

A5. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

- La información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- La ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref.: Apartado 13(e))

A6. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:

- Hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
- Si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a

[19] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 21.

quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:

- La naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de información financiera aplicable.
- La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
- Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel (Ref.: Apartado 14)

A7. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel.[20] Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel[21] no sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco.[22]

A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.

A9. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación, así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
- La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 15)

---

[20] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

[21] NIA 200, apartado 13(a).

[22] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A10. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable.[23] Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.

A11. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.

A12. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera") no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

A13. En algunos casos, los estados financieros pueden indicar que han sido preparados de conformidad con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional y las NIIF). Esto se puede deber a que la dirección esté obligada a preparar los estados financieros de conformidad con ambos marcos o haya optado por hacerlo así, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Dicha descripción sólo es adecuada si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados. Para poder considerar que han sido preparados de conformidad con los dos marcos, los estados financieros deben cumplir con ambos marcos simultáneamente y sin necesidad de realizar conciliaciones de estados financieros. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable, a no ser que la correspondiente jurisdicción haya adoptado el otro marco (por ejemplo, las NIIF) como su marco nacional o haya eliminado todas las barreras para poder cumplir con este.

A14. Unos estados financieros que se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera y que contengan una nota o un estado complementario para conciliar los resultados con aquellos que se presentarían según otro marco, no han sido preparados de conformidad con ese otro marco. El motivo es que los estados financieros no incluyen toda la información de la manera en que lo requiere ese otro marco.

A15. No obstante, es posible que los estados financieros se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, se describa en las notas explicativas de los estados financieros el grado en el que éstos cumplen con otro marco (por ejemplo, estados financieros preparados de conformidad con el marco nacional que también describen el grado en el que cumplen las NIIF). Esta descripción puede constituir información financiera adicional como se indica en el apartado 54 y está cubierta por la opinión del auditor si no se puede diferenciar claramente de los estados financieros.

Forma de la opinión

A16. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel. (Ref.: Apartado 18)

---

[23] NIA 200, apartado A4–A5.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A17. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.[24] (Ref.: Apartado 19)

Informe de auditoría (Ref.: Apartado 20)

A18. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.

A19. El anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 21-49. Excepto en el caso de las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión", esta NIA no establece requerimientos para la ordenación de los elementos del informe de auditoría. No obstante, esta NIA requiere la utilización de títulos específicos, cuyo objetivo es facilitar la identificación de los informes de auditoría que se refieren a auditorías realizadas de conformidad con las NIA, especialmente en situaciones en las que los elementos del informe de auditoría se presentan en un orden distinto al que se muestra en los ejemplos de informes de auditoría del Anexo de esta NIA.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
Título (Ref.: Apartado 21)

A20. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe de auditoría emitido por un auditor independiente" distingue el informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref.: Apartado 22)

A21. Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref.: Apartados 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

A22. El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

A23. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto

---

[24] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

"Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o "Expresan la imagen fiel"

A24. Las frases "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" y "expresan la imagen fiel" se consideran equivalentes. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o la expresión "expresan la imagen fiel", en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

A25. Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

A26. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

A27. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel . Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha.* Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A28. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

"... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera" o
"... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X..."

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A29. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como "... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X". La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios.[25]

A30. Tal como se indica en el apartado A13, los estados financieros se pueden preparar de conformidad con dos marcos de información financiera, siendo, por lo tanto, cada uno de ellos marco de información financiera aplicable. En consecuencia, al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor considera cada marco por separado, y la opinión del auditor de conformidad con los apartados 25-27 se refiere a ambos marcos como sigue:

(a) Si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados, se expresan dos opiniones: es decir, una opinión indicando que los estados financieros han sido preparados de conformidad con uno de los marcos de información financiera aplicables (por ejemplo, el marco nacional) y otra opinión según la cual los estados financieros han sido preparados de conformidad con el otro marco de información financiera aplicable (por ejemplo, las NIIF). Estas opiniones se pueden expresar por separado o en una misma frase (por ejemplo, los estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...], de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X y con las NIIF).

(b) Si los estados financieros cumplen con uno de los marcos de información financiera pero no cumplen con el otro marco, se puede expresar una opinión no modificada (favorable) con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con uno de los marcos (por ejemplo, el marco nacional) y, por el contrario, una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), con respecto al otro marco (por ejemplo, las NIIF).

A31. Tal como se indica en el apartado A15, los estados financieros pueden manifestar que cumplen con el marco de información financiera aplicable y, además, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. La opinión del auditor abarca dicha información adicional si no se puede diferenciar claramente de los estados financieros (véanse los apartados 53-54 y el contenido de los apartados A78–A84 de la guía de aplicación). En consecuencia,

(a) si la información revelada sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

(b) Si la información revelada no induce a error, pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, se añade un párrafo de énfasis, de conformidad con la NIA 706 (Revisada), para llamar la atención sobre la información revelada.

Fundamento de la opinión (Ref.: Apartado 28)

A32. La sección "Fundamento de la opinión" proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA requiere que la sección "Fundamento de la opinión" se sitúe inmediatamente después de la sección "Opinión" en el informe de auditoría.

[25] NIA 210, apartado 18.

A33. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 28(c))

A34. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. La NIA 200 explica que los requerimientos de ética aplicables habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a la auditoría de estados financieros junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.[28] Cuando los requerimientos de ética incluyan los del Código de Ética del IESBA, la declaración también se puede referir al Código de Ética del IESBA. Si el Código de Ética del IESBA constituye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría, no es necesario que la afirmación identifique una jurisdicción de origen.

A35. En algunas jurisdicciones, los requerimientos de ética aplicables pueden provenir de diferentes fuentes, como el (los) código(s) de ética y reglas y requerimientos adicionales contenidos en disposiciones legales y reglamentarias. Cuando los requerimientos de independencia y otros requerimientos de ética aplicables provienen de un número limitado de fuentes, el auditor puede elegir nombrar la(s) fuente(s) correspondiente(s) (por ejemplo, el nombre del código, de la regla o del reglamento aplicable en la jurisdicción), o se puede referir a un término de conocimiento general y que resume de modo adecuado esas fuentes (por ejemplo, los requerimientos de independencia para las auditorías de entidades privadas de la jurisdicción X).

A36. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

A37. Al determinar la cantidad adecuada de información que se debe incluir en el informe de auditoría cuando hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables en relación con la auditoría de los estados financieros, una consideración importante es establecer un equilibrio entre la transparencia y el riesgo de ocultar otra información útil en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A38. En el caso de auditorías de grupos en los que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al equipo del encargo del grupo. Esto es así porque, en la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo.[27]

A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del

---

[26] NIA 200, apartado A16.

[27] NIA 600, apartado A37.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el equipo del encargo del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente este, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al equipo del encargo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600[28] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartado 31)

A40. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés público en dichas disposiciones legales o reglamentarias.

A41. El auditor también puede decidir comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. Ejemplos de dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones benéficas.

A42. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y explica que la función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de los acuerdos de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.[29] La NIA 210 también requiere que la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito hagan referencia a la estructura y contenido esperados de cualquier informe que vaya a emitir el auditor.[30] Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210[31] explica que puede ser útil para el auditor referirse, en los términos del encargo de la auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A43. Las entidades cotizadas no son frecuentes en el sector público. Sin embargo, pueden existir entidades del sector público que sean significativas por su dimensión, complejidad o por aspectos de interés público. En esos casos, es posible que el auditor de una entidad del sector público esté obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, o decida hacerlo por algún otro motivo.

[28] NIA 600, apartados 19-20.

[29] NIA 210, apartados 9 y A22.

[30] NIA 210, apartado 10.

[31] NIA 210, apartado A25.

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref.: Apartados 33-34)

A44. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA.[32] La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA 260 (Revisada) utiliza el término responsables del gobierno de la entidad para describir a la persona o personas, organización u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la entidad, y proporciona un análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.

A45. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de los apartados 34-35 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A46. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.[33] La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad en el modo de hacerlo, al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 34(a) de esta NIA. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 34(a) de esta NIA. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 34, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad o a una página web de una autoridad competente).

A47. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal como se define en la NIA 315 (Revisada)[34]), las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 34 no los mencionan específicamente.

---

[32] NIA 200, apartado 13(j).

[33] NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

[34] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 4(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A48. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 34(b) cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref.: Apartado 35)

A49. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 35 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref.: Apartados 37-40)

A50. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 37-40 de esta NIA se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref.: Apartado 38(a))

A51. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref.: Apartado 38(c))

A52. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 38(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref.: Apartado 40(c))

A53. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 40(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref.: Apartados 41, 50(j))

A54. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 39-40 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría o, cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga esa información. No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref.: Apartados 41(b), 50(j))

A55. El apartado 41 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 39-40 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación, se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Referencia a la página web de una autoridad competente (Ref.: Apartados 41(c), 42)

A56. En el apartado 41 se explica que el auditor puede remitir a una descripción de las responsabilidades del auditor ubicada en la página web de una autoridad competente, sólo si lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales. La información en la página web que se incorpora al informe de auditoría mediante una referencia concreta a la ubicación de la página web donde se puede encontrar esa información puede describir con más detalle el trabajo del auditor o la auditoría de conformidad con las NIA, pero no puede ser incongruente con la descripción requerida en los apartados 39-40 de esta NIA. Es decir, la redacción de la descripción de las responsabilidades del auditor en la página web puede ser más detallada o puede tratar de otras cuestiones relativas a una auditoría de estados financieros, siempre que esa redacción refleje, y no contradiga, las cuestiones tratadas en los apartados 39-40.

A57. Una autoridad competente podría ser un organismo nacional emisor de normas de auditoría, un regulador o un organismo de supervisión de la auditoría. Tales organismos están en buena posición para asegurar la exactitud, integridad y continuidad de la disponibilidad de información estandarizada. No sería adecuado que el auditor fuese el

encargado del mantenimiento de esa página web. A continuación, se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a una página web en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [*nombre del organismo*] en: [*dirección de la página web*]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Otras responsabilidades de información (Ref.: Apartados 43-45)

A58. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A59. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

A60. Los apartados 43-45 de esta NIA permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según las NIA. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 44 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Nombre del socio del encargo (Ref.: Apartado 46)

A61. La NICC 1[35] requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Independientemente de estos requerimientos de la NICC 1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada.

A62. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe de auditoría incluya el nombre del socio del encargo en el caso de auditorías distintas de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que en el informe de auditoría se incluya información adicional además del nombre del socio del encargo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio socio puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el auditor.

A63. En circunstancias poco frecuentes, el auditor puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del socio del encargo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo del encargo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del socio del encargo.

Firma del Auditor (Ref.: Apartado 47)

A64. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

A65. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

Fecha del Informe de auditoría (Ref.: Apartado 49)

A66. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560.[36]

---

[35] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32.

[36] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

A67. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

A68. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas u órganos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

A69. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias *(Ref.: Apartado 50)*

A70. La NIA 200 explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a las NIA37. When the differences between the legal or regulatory requirements and ISAs relate only to the layout and wording of the auditor's report, the requirements in paragraph 50(a)–(o) set out the minimum elements to be included in the auditor's report to enable a reference to the International Standards on Auditing. En esas circunstancias, no es necesario cumplir los requerimientos de los apartados 21-49 no incluidos en el apartado 50(a)–(o), por ejemplo, el orden requerido para las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión".

A71. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con las NIA, el formato y la redacción requeridos por los apartados 21-49 de esta NIA ayudan a los usuarios del informe de auditoría a reconocer más fácilmente el informe de auditoría como el informe de una auditoría realizada de conformidad con las NIA.

Información requerida por la NIA 701 (Ref.: Apartado 50(h))

A72. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor proporcione información adicional sobre la auditoría realizada, lo que puede incluir información congruente con los objetivos de la NIA 701, o puede prescribir la naturaleza y extensión de la comunicación relativa a esas cuestiones.

---

[37] NIA 200, apartado A57.

A73. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. Cuando es aplicable la NIA 701, sólo se puede hacer referencia a las NIA en el informe de auditoría si, al aplicar las disposiciones legales o reglamentarias, la sección requerida por el apartado 50(h) de esta NIA no es incongruente con los requerimientos de información de la NIA 701. En esas circunstancias, es posible que el auditor tenga que ajustar determinados aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría requeridos por la NIA 701, por ejemplo:

- modificando el título "Cuestiones clave de la auditoría" si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un título concreto;
- explicando el motivo por el que se proporciona información requerida por las disposiciones legales o reglamentarias en el informe de auditoría, por ejemplo, mencionando la disposición legal o reglamentaria aplicable y describiendo el modo en que esa información se relaciona con las cuestiones clave de la auditoría;
- reforzando la información requerida para lograr una descripción global de cada cuestión clave de la auditoría que sea congruente con el requerimiento del apartado 13 de la NIA 701, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben la naturaleza y extensión de la descripción.

A74. La NIA 210 trata de las situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente prescriben un formato o una redacción del informe de auditoría significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA, lo que incluye, en concreto, la opinión del auditor. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

(a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,

(b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Con arreglo a la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe de auditoría de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.[38]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A75. Es posible que los auditores de entidades del sector público puedan, en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, informar públicamente sobre ciertas cuestiones, bien en el informe de auditoría o bien en un informe adicional, que puede incluir información congruente con los objetivos de la NIA 701. En esas circunstancias, es posible que el auditor tenga que ajustar ciertos aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría requerida en la NIA 701 o incluir una referencia en el informe de auditoría a una descripción de la cuestión en un informe adicional.

[38] NIA 210, apartado 21.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría ***(Ref.: Apartado 51)***

A76. En el informe de auditoría el auditor puede poner de manifiesto que la auditoría se ha realizado de conformidad tanto con las Normas Internacionales de Auditoría como con las normas de auditoría nacionales cuando, además de cumplir con las normas de auditoría nacionales aplicables, el auditor cumple con cada una de las NIA aplicables a la auditoría.[39]

A77. No es adecuado hacer referencia simultáneamente a las Normas Internacionales de Auditoría y a las normas de auditoría nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que pueda llevar al auditor a formarse una opinión diferente o a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en esas circunstancias específicas, requerirían las NIA. En dicho caso, el informe de auditoría se referirá sólo a las normas de auditoría (bien a las Normas Internacionales de Auditoría o bien a las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref.: Apartados 53-54)

A78. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

A79. El hecho de que la información adicional no sea auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada). El apartado 53 de esta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.

A80. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.

[39] NIA 200, apartado A58.

A81. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

A82. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como "no auditada".

A83. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A84. El hecho de que la información adicional no sea auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).

Anexo

(Ref.: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente)
- Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, del IESBA, así como los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[40]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

---

[40] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[41]
La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF,[42] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[41] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.[43]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.
- Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar

[43] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".



Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del**

informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.

- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[44]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

[44] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[45]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF[46] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

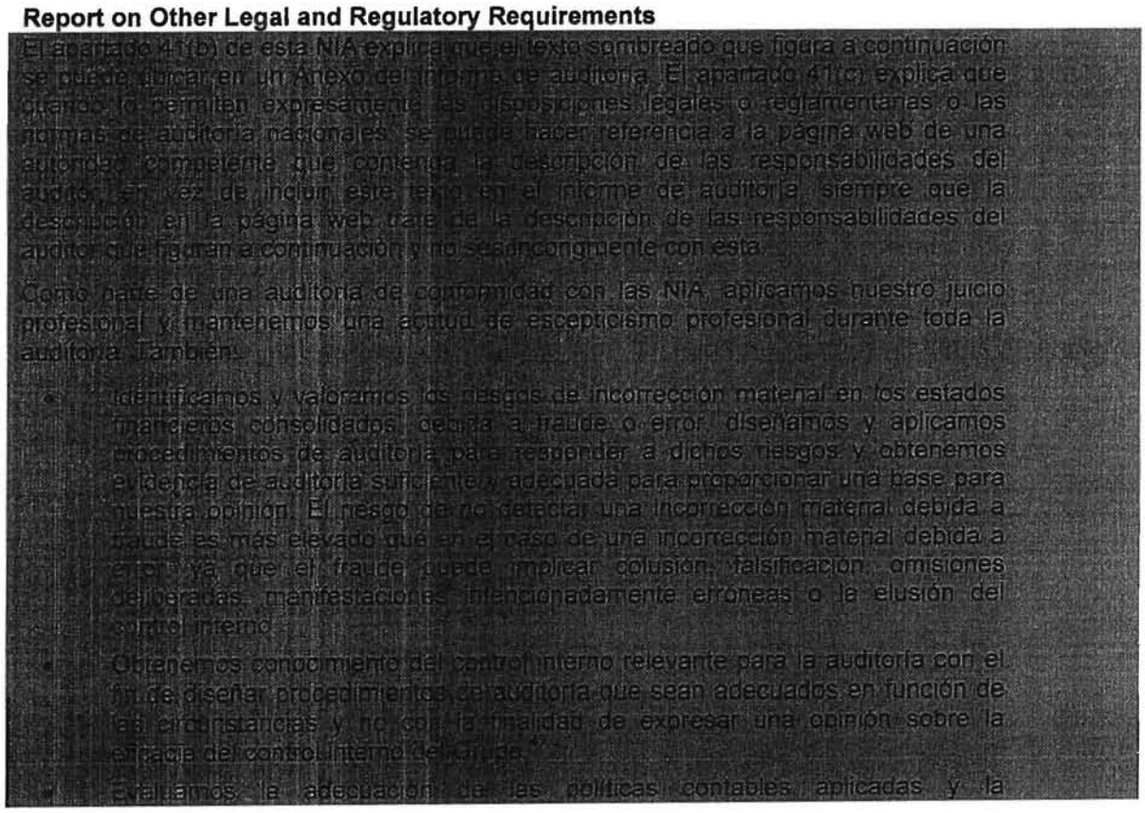
En la preparación de los estados financieros consolidados, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera del Grupo.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros consolidados.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements


El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.[47]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la

[45] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

[47] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados, incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.
- Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**
- **El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en la página web de una autoridad competente.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[48]
La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF,[49] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Una descripción más detallada de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [nombre del organismo] en: [enlace con la página web]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

---

[48] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada requeridos por las disposiciones legales o reglamentarias. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
[Destinatario correspondiente]

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se

describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[50]
La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X,[51] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado A41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede incluir en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga esta descripción de las responsabilidades del auditor en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate sobre la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incompatible con esta.

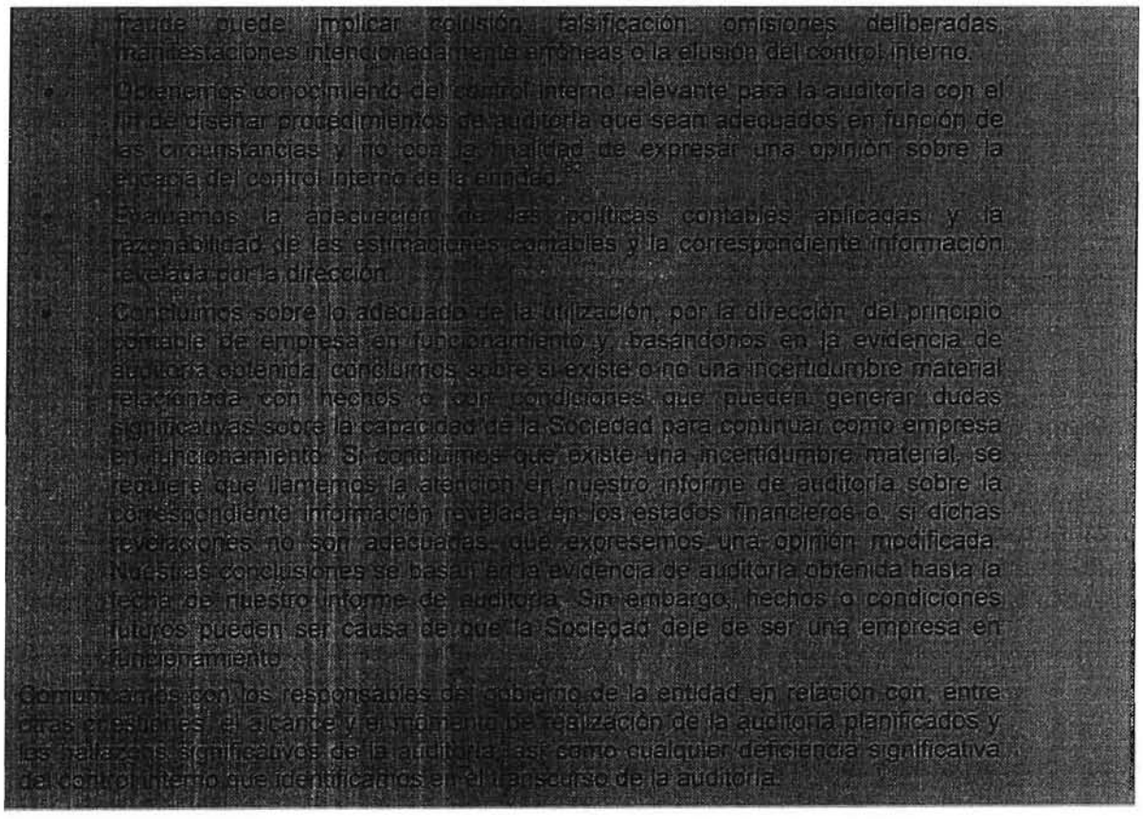
Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el

[50] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".



- fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.[52]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

---

[52] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701: COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	11-16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A8
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	A9-A30
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	A31-A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A60-A63
Documentación	A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref.: Apartados A1–A4)

3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.

4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:

a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;

b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[53]

c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[54] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o

d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref.: Apartados A5–A8)

5. Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.[55] Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información.[56]

Fecha de entrada en vigor

6. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

Definición

8. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref.: Apartados A9–A18)

a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).[57] (Ref.: Apartados A19–A22)

b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las

---

[53] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[54] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento, apartados 22-23.

[55] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

[56] NIA 705 (Revisada), apartado 29.

[57] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartados A23–A24)

c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref.: Apartados A25–A26)

10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref.: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:

(a) las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual]; y

(b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref.: Apartados A31–A33)

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. El auditor no comunicará una cuestión en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" de su informe cuando, como resultado de dicha cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref.: Apartado A5)

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref.: Apartados A34–A41)

(a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y (Ref.: Apartados A42–A45)

(b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartados A46–A51)

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando: (Ref.: Apartados A53–A56)

(a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión; o (Ref.: Apartado A52)

(b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" del informe

de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor:

(a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y

(b) incluirá en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" una referencia a la sección o secciones "Fundamento de la opinión con salvedades" o , en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o a la sección "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento". (Ref.: Apartados A6–A7)

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría". (Ref.: Apartados A57–A59)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

17. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

(a) aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o

(b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A60–A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[58] (Ref.: Apartado A64)

(a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de dichas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;

(b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15; y

(c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 2)

A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)[59] y han

[58] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

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

solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.

A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.

A4. La NIA 320[60] explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:

a. tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

b. comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;

c. son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y

d. toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Dado que el informe de auditoría acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe de auditoría son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría *(Ref.: Apartados 4, 12, 15)*

A5. La NIA 700 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros[61]. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una incorrección material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.[62]

A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección "Cuestiones clave de la auditoría" cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en

---

[60] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4.

[61] NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1–A15.

[62] Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o en la sección "Incertidumbre material relacionada con la c Empresa en funcionamiento" del informe de auditoría.

A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros:[63]

(a) En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).

(b) Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).

A8. La NIA 706 (Revisada)[64] establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección "Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría". Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13.[65] La NIA 706 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre cuestiones clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha NIA.[66]

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartados 9–10)

A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros).[67]

A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los

---

[63] NIA 705 (Revisada), apartado 8.

[64] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[65] Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

[66] NIA 706 (Revisada), apartados A1-A3.

[67] Véase la NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor *(Ref.: Apartado 9)*

A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material en las afirmaciones, más juicio deberá aplicarse en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado.[68] Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.[69]

A13. En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría.

A14. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas.

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría.[70] Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas,[71] en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (además del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
  - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido.[72]
- La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o

[68] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b).

[69] NIA 330, apartado A19.

[70] NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

[71] NIA 550, Partes vinculadas, apartado A42.

[72] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49(d).

controvertidas.[73] Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de control de calidad del encargo[74].

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor *(Ref.: Apartado 9)*

A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello, de conformidad con la NIA 260 (Revisada), al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.

A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.

A18. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada) (Ref.: Apartado 9(a))

A19. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.[75] El apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.

A20. La NIA 315 (Revisada) define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración

[73] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18.

[74] NIA 220, apartado 19.

[75] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

especial en la auditoría. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude como riesgos significativos.[76] Además, la NIA 240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.[77] Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.

A22. La NIA 315 (Revisada) indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional.[78] La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 9(b))

A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.[79] En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIA 540[80] que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref.: Apartado 9(c))

A25. Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa

---

[76] La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 26-27.

[77] NIA 240, apartado 31.

[78] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

[79] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

[80] Véanse los apartados 10-11 de la NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar.*

del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes vinculadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales.[81] Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia global del auditor.

A26. Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a las hipótesis o juicios de la dirección también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere atención significativa del auditor.

Cuestiones de la mayor significatividad *(Ref.: Apartado 10)*

A27. Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación en relación con dichas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones más difíciles y complejas, como la aplicación de políticas contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la dirección.

A28. El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado. En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría.

A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son:

- La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
- La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
- La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.
- La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
  - El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
  - La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del encargo en relación con la cuestión.
- La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que

[81] Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.

- La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
- Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.

A30. La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial cuestiones clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada una de esas cuestiones cumple la definición de cuestión clave de la auditoría. Una larga lista de cuestiones clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

***Sección separada de "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría* (Ref.: Apartado 11)**

A31. Situar la sección separada "Cuestiones clave de la auditoría" muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del encargo.

A32. El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor las cuestiones.

A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1").

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartado 13)

A34. La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos también facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinadas cuestiones durante la auditoría. La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor transmita información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad).

A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones

verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

A36. Lo adecuado es que el auditor intente evitar una descripción de una cuestión clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada, información inédita, acerca de la entidad. La descripción de una cuestión clave de la auditoría no constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de una cuestión clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.

A37. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable.

A38. La NIA 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión de explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual.[82] La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información que trata la NIA 720, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en el que se revela la cuestión (Ref.: Apartado 13)

A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier

[82] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 12(a) y A1-A3.

información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros.

A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:

- Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
- Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada,) que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes.[83]

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref.: Apartado 13(a))

A42. La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.

A43. El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.

A44. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias

[83] Véase apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:

- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
- Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del encargo.
- Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

A46. El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:

- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
- un breve resumen de los procedimientos aplicados;
- una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría; u
- observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

A47. Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de una cuestión clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos del informe de auditoría, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría de modo que:

- No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
- Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
- Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
- No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.

A48. La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a una cuestión, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de incorrección material. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión.

A49. Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la NIA 620.[84]

A50. Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta del auditor al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.

A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría *(Ref.: Apartado 14)*

A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).

A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.

A54. La decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar una cuestión. En especial, la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:

- Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de información financiera autorizan retrasar la revelación de la cuestión o no revelarla) y el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La dirección puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las

[84] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).

- Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con la cuestión, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la dirección de los motivos por los que revelar públicamente la cuestión no es adecuado.
- Permitir al auditor, en su caso, proponer a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre la cuestión. Esto es posible, en especial, si las reservas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos de la cuestión, de modo que es posible que cierta información sobre la cuestión sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente la cuestión, así como el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A56. Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" en otras circunstancias *(Ref.: Apartado 16)*

A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:

(a) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de la auditoría (véase apartado A59).

(b) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que una cuestión clave de la auditoría no se comunicará en el informe de auditoría y no se ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave de la auditoría.

(c) Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.

A58. A continuación, se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 17)

A60. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente.[85] El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.

A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar información a teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref.: Apartado 18)

A64. El apartado 8 de la NIA 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del

[85] NIA 260 (Revisada), apartado 21.

gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA): OPINION MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(APLICABLE A LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS CORRESPONDIENTES A PERIODOS TERMINADOS A PARTIR DEL 15 DE DICIEMBRE DE 2016)

CONTENIDO	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7-15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	16-29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2-A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13-A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada.	A17-A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[1], concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

   a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

---

[1] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref.: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

   (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

   (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Definiciones

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

   (a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

      (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

      (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

      (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

   (b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

   (a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref.: Apartados A2–A7)

   (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref.: Apartado A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

   (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

   (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Opinión desfavorable (adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad2, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

    (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

    (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

        (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref.: Apartado A13)

        (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref.: Apartado A14)

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref.: Apartado A15)

---

[2] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe[3] de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref.: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención)de opinión", según corresponda. (Ref.: Apartados A17–A19)

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":

    (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...] , de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones ...". (Ref.: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)":

    (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...] , de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada manifestará que:

    (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;

---

[3] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

(c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref.: Apartado A21)

(a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y

(b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección. (Ref.: Apartado A22)

22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:

(a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;

(b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y

(c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref.: Apartado A23)

24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.

25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.

26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:

a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y

b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref.: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 39-41 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref.: Apartado A25)

(a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;

(b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

(c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701 o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA 720 (Revisada).[4,5] (Ref.: Apartado A26)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref.: Apartado A27)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref.: Apartado 2)

A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	***Material, pero no generalizado***	***Material y generalizado***
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	**Opinión con salvedades**	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

[4] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13.

[5] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref.: Apartado 6(a))

A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material[6]. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450.[7]

A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:

(a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;

(b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o

(c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros, por ejemplo cuando:

(a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable;

(b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o

(c) Los estados financieros no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:

(a) cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o

(b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación).

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros

A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:

---

[6] NIA 700 (Revisada), apartado 11.

[7] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;

(b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación fiel, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable.

El apartado A13a de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada *(Ref.: Apartado 6(b))*

A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

(a) circunstancias ajenas al control de la entidad;

(b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o

(c) limitaciones impuestas por la dirección.

A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- Los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- Los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:

- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref.: Apartados 13(b)(i)–14)

A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.[8]

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión *(Ref.: Apartado 15)*

A16. A continuación, se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión del auditor:

- Expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (o adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto.[9]
- La denegación (o abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación financiera (véase la NIA 510).[10] En este caso, el auditor no ha denegado la opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes de auditoría (Ref.: Apartado 16)

A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de

---

[8] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado A10.

[9] Véase el apartado A31 de la NIA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

[10] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura*, apartado 10.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada),[11] también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

Opinión del auditor *(Ref.: Apartado 16)*

A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref.: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Fundamento de la opinión *(Ref.: Apartados 20, 21, 23, 27)*

A21. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.

A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en la sección "Fundamento de la opinión" en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.

A23 La revelación de la información omitida en la sección "Fundamento de la opinión" no es factible si:

(a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o

(b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.

A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección "Fundamento de la opinión" no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros *(Ref.: Apartado 28)*

A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NIA:

- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y
- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

[11] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros *(Ref.: Apartado 29)*

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de la presente NIA prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de auditoría o informe sobre otra información.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 30)

A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

(a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;

(b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y

(c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

Anexo

(Ref.: Apartados A17–A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría independiente que contienen una opinión modificada

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[12]).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[13], en relación con los estados financieros.**
- **Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[14]

Opinión con salvedades
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe*, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

---

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

[13] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[14] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión con salvedades
Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)–véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*]

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[15]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

---

[15] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Es aplicable la NIA 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[16]

Opinión desfavorable (adversa)
Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o no expresan la imagen fiel*

[16] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)
Tal como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría
Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[17]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

[17] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales, pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[18]

Opinión con salvedades
Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio

[18] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades
La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)–véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[19]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

[19] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[20]

Denegación (abstención) de opinión
Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo) , que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

---

[20] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión
La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[21]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados
Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

---

[21] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[22]

Denegación (abstención) de opinión
Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión
Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios

[22] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[23]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA): PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoria	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	10–11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	12
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría	A1–A3
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis	A4–A6
Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría	A7–A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A9-A15
Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A16–A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A18

Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis
Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones
Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:

   a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

2. La NIA 701[1] establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de

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

auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref.: Apartados A1–A3)

3. La NIA 570 (Revisada)[2] y la NIA 720 (Revisada)[3] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y otra información, respectivamente.

4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref.: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:

   a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

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

   (a) Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

   (b) Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

8. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que: (Ref.: Apartados A5–A6)

   a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[4] y

   b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A1–A3)

9. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

---

[2] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

[3] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[4] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

(a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";

(b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; y

(c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref.: Apartados A7–A8, A16–A17)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

10. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:

    (a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y

    (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A9–A14)

11. Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado. (Ref.: Apartados A15–A17)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A18)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 2, 8(b))

Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.[5] La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de

[5] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref.: Apartados 4, 8)

En el Anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:

- Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Para advertir a los usuarios de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).[6]

Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.[7]
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 9)

La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

(a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;

(b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o

(c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[8] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

Los apartados A16–A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

---

[6] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16.

[7] NIA 560, apartado 6.

[8] NIA 570 (Revisada), apartados 22-23.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 10–11)

Situaciones en la cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.[9] Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, es poco probable que otras cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance (por ejemplo, el alcance de la auditoría planificado, o la aplicación de la importancia relativa en el contexto de la auditoría) sean cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta el modo en que se definen las cuestiones clave de la auditoría en la NIA 701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance en el informe de auditoría, o el auditor puede considerar necesario comunicar acerca de tales cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones.

En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,[10] el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando la sección "Otras cuestiones" incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.

Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada) "Otras responsabilidades de información»);[11] o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

---

[9] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[10] Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para más información sobre esta circunstancia.

[11] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

Estados financieros preparados para un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes se destinan han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va destinado a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 9, 11)

La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia[12], el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.
- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis" como, por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Párrafos sobre otras cuestiones

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría y también se considere necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor también puede añadir contexto al título "Otra cuestión" como, por ejemplo, "Otra cuestión – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".
- Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información

[12] Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19, y la NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

- Cuando afecte a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

En el Anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Anexo 1

(Ref.: Apartados 4, A4)

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19(b).
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16.
- NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

Anexo 2

(Ref.: Apartado 4)

Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartados 13-14, 16-17 y 19.

Anexo 3

(Ref.: Apartado A17)

Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).[13]**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[14]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis[15]
Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Otra cuestión
Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

---

[14] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[15] Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[16]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Anexo 4

(Ref.: Apartado A8)

Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

---

[16] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[17]

Opinión con salvedades
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

[17] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión con salvedades
Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado, sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio
Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[18]
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

[18] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710: INFORMACIÓN COMPARATIVA—CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

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

CONTENIDO	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de la información comparativa	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	7-9
Informe de auditoría	10-19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1
Informe de auditoría	A2-A13
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, Información comparativa- cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510

2. [1] con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

3. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.

4. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:

   (a) en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que

   (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

---

[1] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura.*

Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y

   (b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

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

   (a) Información comparativa: importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

   (b) Cifras correspondientes de periodos anteriores: información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

   (c) Estados financieros comparativos: información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

   A efectos de esta NIA, las referencias al "periodo anterior" deben interpretarse como "periodos anteriores" cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

   (a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y

   (b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.

8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe

una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560.[2] Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9. Tal como lo requiere la NIA 580,[3] el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref.: Apartado A1)

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

10. Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref.: Apartado A2)

11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:

    (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o

    (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref.: Apartados A3–A5)

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref.: Apartado A6)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe. (Ref.: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las

[2] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14 -17.

[3] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14.

cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref.: Apartado A8)[4]

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref.: Apartados A9–A10)

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada).[5] (Ref.: Apartado A11)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe,

    Salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad,[6] y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref.: Apartado A12)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref.: Apartado A13)[7]

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 9)

A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección

[4] NIA 510, apartado 6.

[5] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 8.

[6] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[7] NIA 510, apartado 6.

necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere a dichos estados financieros, los cuales incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores. Sin embargo, el auditor solicita una manifestación escrita específica con respecto a cualquier reexpresión que se haya realizado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior y que afecte a la información comparativa.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

Ausencia de referencia en la opinión del auditor (Ref.: Apartado 10)

A2. La opinión del auditor no hace mención de las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Modificación no resuelta en el informe de auditoría del periodo anterior (Ref.: Apartado 11)

A3. Cuando en el informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, se haya incluido una opinión con salvedades, se haya denegado la opinión o se haya incluido una opinión desfavorable, y la cuestión que motivó la opinión modificada se resuelva y se contabilice o se revele correctamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención de la opinión modificada anterior.

A4. Cuando el auditor haya expresado, previamente, una opinión modificada sobre el periodo anterior puede ocurrir que la cuestión no resuelta que haya motivado dicha opinión modificada no sea relevante para las cifras del periodo actual. No obstante, puede requerirse una opinión con salvedades, la denegación de opinión o una opinión desfavorable (según corresponda) sobre los estados financieros del periodo actual debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras actuales y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

A5. En los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 del anexo se ilustra el caso en que en el informe de auditoría sobre el periodo anterior se hubiera expresado una opinión modificada y la cuestión que hubiera motivado dicha opinión no hubiera sido resuelta.

Incorrección en los estados financieros del periodo anterior (Ref.: Apartado 12)

A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes de periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (véase la NIA 706 (Revisada)).

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref.: Apartado 13)

A7. El ejemplo de informe de auditoría N° 3 del anexo ilustra el caso en que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref.: Apartado 14)

A8. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)[8] a

[8] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.[9]

Estados financieros comparativos

Referencia en la opinión del auditor (Ref.: Apartado 15)

A9. Puesto que el informe de auditoría sobre unos estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, el auditor puede expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, denegar la opinión, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados financieros del otro periodo.

A10. En el ejemplo de informe de auditoría Nº 4 del anexo se ilustra el caso en que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros del periodo actual y los del periodo anterior, en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del periodo anterior incluya una opinión modificada sin que se haya resuelto la cuestión que motivara dicha opinión modificada.

Opinión sobre los estados financieros del periodo anterior diferente de la opinión previa (Ref.: Apartado 16)

A11. Cuando se informa sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, la opinión que se expresa sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada, en el caso de que el auditor descubra, en el transcurso de la auditoría del periodo actual, circunstancias o hechos que afecten de forma material a los estados financieros de un periodo anterior. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades de información adicionales establecidas para impedir que en el futuro se confíe en el informe de auditoría previamente emitido sobre los estados financieros del periodo anterior.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref.: Apartado 18)

A12. Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados. Adicionalmente, si se encarga al auditor que audite y obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para satisfacerse de que la modificación es adecuada, en el informe de auditoría se puede incluir también el siguiente párrafo:

Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros de 20X2, también auditamos los ajustes descritos en la nota explicativa X que se realizaron para corregir los estados financieros de 20X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son adecuados y se han realizado correctamente. No fuimos contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento a los estados financieros de la sociedad correspondientes a 20X1, salvo en relación con los ajustes y, por consiguiente, no expresamos una opinión ni ninguna otra forma de seguridad sobre los estados financieros de 20X1 considerados en su conjunto.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref.: Apartado 19)

A13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada) a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

Anexo

(Ref.: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría

Nota: En todos estos ejemplos de informes de auditoría, la sección Opinión se ha situado en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) y la sección Fundamento de la opinión se ha situado inmediatamente detrás de la sección Opinión. Así mismo, la primera y la última frase que se incluían en la antigua sección Responsabilidades del auditor ahora forman parte de la nueva sección Fundamento de la opinión.

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[10]).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210,[11] en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[12]
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[13] y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- **El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.**
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

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

[11] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

[12] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[14]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe*, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[15]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[16] *– véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]*

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

---

[14] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[15] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[16] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros[1] de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales, pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- **El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.**
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[17]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

---

[17] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[18]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

[18] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[19]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que

[19] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*].[20]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[21]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

[20] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[21] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[22]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

[22] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[23]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

---

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA): RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	APARTADO
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-9
Fecha de entrada en Vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Obtención de la otra información	13
Lectura y consideración de la otra información	14-15
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	16
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	17-19
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	20
Informe	21-24
Documentación	25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Obtención de la otra información	A11-A22
Lectura y consideración de la otra información	A23-A38
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	A39-A43
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	A44-A50
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	A51
Informe	A52-A59
Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información	
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada) , *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.

2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200[1]. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.

4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables[2] que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información preparadas de manera negligente o que omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.

6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.

7. Esta NIA no se aplica a:
   (a) anuncios preliminares de información financiera o
   (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.

8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información.

9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

---

[1] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

[2] *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, Apartado 110.2

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivos

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:
    (a) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;
    (b) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;
    (c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material y
    (d) informar de conformidad con esta NIA.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
    (a) Informe anual: documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno. (Ref.: Apartados A1–A5)
    (b) Incorrección en la otra información: existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref.: Apartados A6–A7)
    (c) Otra información: información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref.: Apartados A8–A10)

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref.: Apartados A11–A22)
    (a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;
    (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y
    (c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23–A24)
    (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros y (Ref: Apartados A25–A29)

(b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30–A36)

15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37–A38)

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39–A43)

a) existe una incorrección material en la otra información;
b) existe una incorrección material en los estados financieros;
c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:
(a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado o,
(b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)
(a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)) o (Ref: Apartado A45)
(b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A46–A47)

19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:
(a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias o, (Ref: Apartado A48)
(b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49–A50)

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14-15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Otra información", u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información o,

(b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)

22. Cuando el informe de auditoría deba incluir una sección de otra información de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)
    (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;
    (b) la identificación de:
        (i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría y,
        (ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;
    (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;
    (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y
    (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría:
        (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto o
        (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3], el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54–A58)

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor que se refiera a la otra información en el informe de auditoría utilizando un determinado formato o redacción, el informe de auditoría se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo: (Ref: Apartado A59)
    (a) la identificación de la otra información que haya obtenido el auditor antes de la fecha del informe de auditoría;
    (b) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la otra información y
    (c) una declaración explícita que trate del resultado del trabajo del auditor para este fin.

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230[4] según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:
    (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA y
    (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

***

[3] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[4] NIA 230, *Documentación de auditoría* apartados 8–11.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra.

A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.

A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:

- Informe de gestión, comentario de la dirección o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).
- Declaración del presidente.
- Informe de gobierno corporativo.
- Informes de control interno y de valoración de riesgos.

A4. El informe anual se puede poner a disposición de los usuarios en formato papel o de modo electrónico, lo que incluye la página web de la entidad. Un documento (o un conjunto de documentos) puede cumplir la definición de informe anual, independientemente del modo en que se pone a disposición de los usuarios.

A5. El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, tales como un informe preparado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador (incluso cuando se requiere que tal informe esté a disposición del público). Ejemplos de informes que, cuando se emiten como documentos independientes, no forman parte habitualmente del conjunto de documentos que comprende un informe anual (sujeto a las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre) y que, en consecuencia, no se consideran otra información dentro del alcance de esta NIA son:

- Informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, informes sobre la adecuación del capital), como los que es posible que se preparen en el sector bancario, asegurador o de fondos de pensiones.
- Informes de responsabilidad social corporativa.
- Informes de sostenibilidad.
- Informes de diversidad e igualdad de oportunidades.
- Informes de responsabilidad por productos.
- Informes de prácticas laborales y de condiciones de trabajo.
- Informes de derechos humanos.

Incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 12(b))

A6. Cuando se revela una cuestión concreta en la otra información, es posible que la otra información omita u oculte información necesaria para entender adecuadamente dicha cuestión. Por ejemplo, si la otra información pretende tratar los indicadores clave de

resultados utilizados por la dirección, la omisión de un indicador clave de resultados utilizado por la dirección podría ser un indicio de que la otra información induce a error.

A7. Es posible que el concepto de materialidad sea objeto de discusión en un marco aplicable a la otra información y, en ese caso, dicho marco puede servir de marco de referencia para el auditor al enjuiciar la materialidad según esta NIA. Sin embargo, en muchos casos puede no existir un marco que incluya una discusión del concepto de materialidad aplicado a la otra información. En tales circunstancias, las siguientes características proporcionan al auditor un marco de referencia en la determinación de si es material o no una incorrección en la otra información:

- La materialidad se considera en el contexto de las necesidades comunes de información de los usuarios en su conjunto. Se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto.
- Los juicios acerca de la materialidad se aplican teniendo en cuenta las circunstancias concretas de la incorrección, considerando si el efecto de la incorrección no corregida podría influir en los usuarios. No todas las incorrecciones influirán en las decisiones económicas de los usuarios.
- Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por consiguiente, esos juicios pueden tener en cuenta la naturaleza o la magnitud de los elementos de los que trata la otra información en el contexto del informe anual de la entidad.

Otra información (Ref: Apartado 12(c))

A8. El Anexo 1 contiene ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.

A9. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se revele información concreta pero permitir que se sitúe fuera de los estados financieros[5]. Puesto que esas revelaciones de información son requeridas por el marco de información financiera aplicable, forman parte de los estados financieros. Por consiguiente, no constituyen otra información a los efectos de esta NIA.

A10. Las etiquetas XBRL (eXtensible Business Reporting Language) no constituyen otra información según se define en esta NIA.

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 13)

A11. La determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual es a menudo evidente sobre la base de las disposiciones legales, reglamentarias o de la costumbre. En muchos casos, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan por costumbre publicar un conjunto de documentos que constituyen el informe anual o se hayan comprometido a hacerlo. Sin embargo, en algunos casos, puede no estar claro qué documento o documentos constituyen el informe anual. En esos casos, el momento de realización y el propósito de los documentos (y las personas a quienes se destinan) son cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor en su determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual.

A12. Cuando el informe anual se traduce a otros idiomas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias (como puede ocurrir cuando una jurisdicción tiene más de un idioma oficial) o cuando se preparan múltiples "informes anuales" de conformidad con diferentes legislaciones (por ejemplo, cuando una entidad cotiza en más de una jurisdicción), es posible que se deba tener en cuenta si uno o más de los "informes anuales" forman parte de la otra información. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias proporcionen orientaciones adicionales al respecto.

[5] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar* permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A13. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación del informe anual. El auditor puede comunicarse con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:
- Sus expectativas en relación con la obtención de la versión final del informe anual (incluido el conjunto de documentos que lo comprenden), de manera oportuna, antes de la fecha del informe de auditoría, de modo que pueda aplicar los procedimientos establecidos en esta NIA antes de la fecha de este o, si no es posible, tan pronto como sea posible y, en cualquier caso, antes de que la entidad publique dicha información.
- Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.

A14. Las comunicaciones que se mencionan en el apartado A13 pueden ser especialmente adecuadas por ejemplo:
- En un encargo de auditoría inicial.
- Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.

A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.

A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.

A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo[6] puede hacer referencia a un acuerdo con la dirección de poner a disposición del auditor la otra información de manera oportuna y, a ser posible, antes de la fecha del informe de auditoría.

A19. Cuando la otra información sólo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el auditor aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIA. Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueda figurar en la página web de la entidad, ni de aplicar ningún procedimiento para confirmar que otra información se muestra de manera adecuada en la página web o que ha sido transmitida o mostrada electrónicamente de manera adecuada.

A20. Nada impide que el auditor ponga fecha o emita su informe de auditoría si no ha obtenido toda o parte de la otra información.

[6] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A23.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A21. Cuando la otra información se obtenga después de la fecha del informe de auditoría, no se requiere que el auditor actualice los procedimientos aplicados de conformidad con los apartados 6 y 7 de la NIA 560[7].

A22. La NIA 580[8] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el uso de manifestaciones escritas. La manifestación escrita que se debe solicitar según el apartado 13(c) en relación con otra información que sólo estará disponible después de la fecha del informe de auditoría tiene como finalidad dar apoyo a la capacidad del auditor de terminar los procedimientos requeridos por esta NIA con respecto a dicha información. Además, el auditor puede considerar útil solicitar otras manifestaciones escritas, por ejemplo de que:

- la dirección ha informado al auditor de todos los documentos que tiene previsto publicar que puedan contener otra información;
- los estados financieros y cualquier otra información obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe son congruentes entre sí, y la otra información no contiene ninguna incorrección material; y
- con respecto a la otra información que no haya sido obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe, que la dirección tiene previsto preparar y publicar esa otra información y la fecha de publicación prevista.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

A23. De conformidad con la NIA 200[9], el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional. Mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información incluye, por ejemplo, reconocer que la dirección puede ser excesivamente optimista en cuanto al éxito de sus planes y prestar especial atención a información que pueda ser incongruente con:

(a) los estados financieros o
(b) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A24. De conformidad con la NIA 220[10], el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que trataran los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

A25. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:

- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
- Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."
- Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."

[7] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

[8] NIA 580, *Manifestaciones escritas*

[9] NIA 200, apartado 15

[10] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a)

A26. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, o resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.
- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
  - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información y
  - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".
- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X y también opera en los países Y y Z".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)[11]. La NIA 315 (Revisada) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:
(a) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
(b) la naturaleza de la entidad;
(c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;
(d) los objetivos y estrategias de la entidad;
(e) la medición y revisión del resultado financiero de la entidad y
(f) el control interno de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.

A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:
Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

[11] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 11-12

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.

A38. Mantenerse atento a la presencia de indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, una declaración preparada de manera negligente o que omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error[12]. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:

- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información o
- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 16)

A39. La discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o cuando parece que existe una incorrección material en la otra información) puede incluir solicitar a la dirección que sustente sus declaraciones en la otra información. Basándose en la información o en las explicaciones adicionales de la dirección, el auditor puede quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información. Por ejemplo, es posible que las explicaciones de la dirección proporcionen una base razonable y suficiente para diferencias de juicio válidas.

A40. Por el contrario, la discusión con la dirección puede proporcionar más información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.

A41. Al auditor le puede resultar más difícil cuestionar a la dirección en cuestiones de juicio que en cuestiones de hecho. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que la otra información contiene afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría. Dichas circunstancias pueden originar dudas acerca de la otra información, de los estados financieros o del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A42. Puesto que hay una amplia gama de posibles incorrecciones materiales en la otra información, la naturaleza y la extensión de otros procedimientos que puede aplicar el auditor para concluir si existe una incorrección material en la otra información son cuestiones de juicio profesional del auditor según las circunstancias.

A43. Cuando una cuestión no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, es posible que el auditor no pueda evaluar del todo las respuestas de la dirección a sus indagaciones. No obstante, basándose en la información o explicaciones adicionales de la dirección o como resultado de cambios efectuados por la dirección en la otra información, el auditor puede quedar convencido de que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información. Cuando el auditor

[12] Código de Ética del IESBA, apartado 110.2

no pueda concluir que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información, puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado (por ejemplo, a un experto de la dirección o a un asesor jurídico). En determinados casos, después de tener en cuenta las respuestas a las consultas de la dirección, es posible que el auditor no pueda concluir si existe o no una incorrección material en la otra información. El auditor puede entonces tomar una o más de las siguientes medidas:

- obtener asesoramiento de su asesor jurídico;
- considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o
- la renuncia a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. En el sector público, puede no ser posible renunciar al encargo. En esos casos, el auditor puede emitir un informe dirigido al poder legislativo con los detalles de la cuestión o puede tomar otras medidas adecuadas.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22 y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;
- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor[13].
- La responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros[14].
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre[15].

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

[13] NIA 315 (Revisada), apartados 11, 31. y A1

[14] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[15] NIA 560, apartados 10 y 14.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el Anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

Implicaciones para el informe cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) (Ref: Apartado 23)

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55–A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. La NIA 200[16] explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a las NIA. En este caso, el auditor puede verse obligado a utilizar un formato o redacción concretos del informe de auditoría diferente al que se describe en esta NIA. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios con respecto a la otra información y esta NIA se refieren sólo al formato y a la redacción en el informe de auditoría y, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el apartado 24 están incluidos en el informe de auditoría, este puede hacer referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el auditor ha cumplido los requerimientos de esta NIA, aun cuando el formato y la redacción utilizados en el informe de auditoría sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios.

[16] NIA 200, apartado A55.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

(Ref: Apartados 14, A8)

Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

A continuación se enumeran ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en otra información. La siguiente lista no pretende ser exhaustiva.

Cantidades

- Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación, y las compras y gastos de explotación.
- Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por línea de producto.
- Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.
- Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables, los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.
- Inversiones de capital por segmento o por división.
- Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.
- Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.
- Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.

Otros elementos

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.
- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera de balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.
- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref: Apartados 21–22, A53)

Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información

- Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.
- Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[17]).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[18].
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[19].
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[20]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

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

[18] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

[19] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.* Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[20] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría[21]

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[22] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[23], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]
Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[24]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[25] *– véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].[26]]

---

[21] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[22] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[23] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[24] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[25] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

[26] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[27]
Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más

---

[27] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

a) La dirección[28] es responsable de la otra información. La otra información comprende el informe X [29](pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente), que obtuvimos antes de la fecha de este informe de auditoría, y el informe Y, del que se espera que dispondremos después de dicha fecha.
b) Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ni expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
c) En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.
d) Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información que obtuvimos antes de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

[Cuando leamos y consideremos el informe Y, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [*describir las medidas a tomar en la jurisdicción*]][30]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[31]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][32].

---

[28] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[29] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[30] Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

[31] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[32] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más

---

razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
La dirección[33] es responsable de la otra información. La otra información obtenida a la fecha de este informe de auditoría es [información incluida en el informe X[34], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente].
Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.
Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información obtenida antes de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[35]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

[33] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[34] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[35] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[36]
Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

[36] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Cuestiones clave de la auditoría
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
La dirección[37] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[38], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.] Esperamos disponer de la otra información después de la fecha de este informe de auditoría.
Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba cuando dispongamos de ella y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.
[Cuando leamos y consideremos el informe X, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [*describir las medidas a tomar en la jurisdicción*][39]].

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[40]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

[37] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[38] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[39] Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

[40] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[41] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[42], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]
Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.
Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.
[*Descripción de la incorrección material en la otra información*]

Cuestiones clave de la auditoría[43]
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[44]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].[45]]
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

---

[41] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[42] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[43] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[44] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[45] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión con salvedades
Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades
La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y

adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]
La dirección[46] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[47], pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]
Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.
En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.
Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en la otra información en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría[48]
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[49]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][50].]

[46] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[47] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[48] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[49] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[50] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión desfavorable (adversa)
Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)
Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[51] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[52], pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información por el mismo motivo con respecto a las cantidades u otros elementos en el informe X afectados por la falta de consolidación de la sociedad XYZ.

Cuestiones clave de la auditoría[53]
Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.
[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[54]
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

[51] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[52] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[53] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[54] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][55].]
[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]
[*Dirección del auditor*]
[*Fecha*]

---

[55] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 800 (REVISADA): CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6–7
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	8
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	9–10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	11–14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de marco de información con fines específicos	A1–A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5–A8
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	A9–A12
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	A13–A21
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 (Revisada), Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. La presente NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

2. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)[1] trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser aplicables en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

---

[1] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a:
   (a) la aceptación del encargo;
   (b) la planificación y la realización de dicho encargo; y
   (c) la formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) Estados financieros con fines específicos: estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. (Ref: Apartado A4)
   (b) Marco de información con fines específicos: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento[2]. (Ref: Apartados A1–A4)

7. La referencia a "estados financieros" en esta NIA significa "un conjunto completo de estados financieros con fines específicos. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. La expresión "estados financieros con fines específicos" incluye la información relacionada a revelar.

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros3. En una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartados A5–A8)
   (a) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros;
   (b) los usuarios a quienes se destina el informe; y
   (c) las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría[4]. En la planificación y en la realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A9–A12)

10. La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad[5]. En el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(a).

[3] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[4] NIA 200, apartado 18.

[5] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)[6]. (Ref: Apartados A13–A19)

Descripción del marco de información financiera aplicable.

12. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable[7]. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el auditor evaluará si los estados financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los estados financieros.

13. La NIA 700 (Revisada) trata la estructura y contenido del informe de auditoría, incluido el orden específico de ciertos elementos. En el caso de un informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos:

    (a) el informe de auditoría describirá también la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información; y

    (b) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección8 en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

14. El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A20–A21)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 6)

A1. Los siguientes son ejemplos de marcos de información con fines específicos:
- contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad;
- contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores;
- las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador; o
- las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

A2. Puede haber circunstancias en las que un marco de información con fines específicos se base en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por las disposiciones legales y reglamentarias, pero que no cumpla todos los requerimientos de dicho marco. Un ejemplo es un contrato que requiera

[6] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

[7] NIA 700 (Revisada), apartado 15.

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

que los estados financieros se preparen de conformidad con la mayoría, pero no con todas, las normas de información financiera de la jurisdicción X. Cuando esto es aceptable a efectos del encargo, no es adecuado que la descripción del marco de información financiera aplicable en los estados financieros con fines específicos dé a entender que se cumple plenamente el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias o por el organismo emisor de normas autorizado o reconocido. En el ejemplo anterior relativo al contrato, la descripción del marco de información financiera aplicable puede hacer referencia a las disposiciones sobre información financiera del contrato, en vez de hacer cualquier referencia a las normas de información financiera de la jurisdicción X.

A3. En las circunstancias descritas en el apartado A2, es posible que el marco de información con fines específicos pueda no ser un marco de imagen fiel, aunque el marco de información financiera sobre el que se base sí lo sea. Esto se debe a que el marco de información con fines específicos puede no cumplir todos los requerimientos del marco de información financiera establecido por el organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por las disposiciones legales o reglamentarias, que sean necesarios para que los estados financieros se presenten fielmente.

A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos pueden ser los únicos estados financieros que prepara una entidad. En estas circunstancias, dichos estados financieros pueden ser utilizados por usuarios distintos de aquéllos para los que se diseñó el marco de información financiera. A pesar de la amplia distribución de los estados financieros en dichas circunstancias, éstos se consideran estados financieros con fines específicos a efectos de las NIA. Los requerimientos de los apartados 13-14 tienen como finalidad evitar malentendidos con respecto a la finalidad para la que se han preparado los estados financieros. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva, expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de los estados financieros o en las notas o incluida a través de referencia cruzada.[9]

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

A5. En el caso de estados financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros.

A6. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para promulgar normas sobre estados financieros con fines específicos. En este caso, se presumirá que estas normas son aceptables para dicha finalidad si el organismo sigue un proceso establecido y transparente, en el que haya una deliberación y en el que se tengan en cuenta los puntos de vista de interesados relevantes. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que debe utilizar la dirección para la preparación de estados financieros con fines específicos de un determinado tipo de entidad. Por ejemplo, un regulador puede establecer disposiciones de información financiera para cumplir los requerimientos de dicho regulador. Salvo indicación en contrario, se presume que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines específicos preparados por dichas entidades.

A7. Cuando las normas de información financiera mencionadas en el apartado A6 son complementadas por requerimientos legales o reglamentarios, la NIA 210 requiere que el auditor determine si existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales, y prescribe las medidas que debe tomar el auditor en el caso de que existan dichos conflictos[10].

[9] NIA 200, apartado 13 (f).

[10] NIA 210, apartado 18.

A8. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las disposiciones sobre información financiera de un contrato, o fuentes distintas de las descritas en los apartados A6 y A7. En este caso, para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera en las circunstancias del encargo, es necesario considerar si el marco presenta los atributos que muestran habitualmente los marcos de información financiera aceptables tal como se describen en el Anexo 2 de la NIA 210. En el caso de un marco de información con fines específicos, la importancia relativa para un determinado encargo de cada uno de los atributos de los que disponen normalmente los marcos de información financiera aplicables es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, el vendedor y el comprador pueden haber acordado que para sus necesidades son adecuadas unas estimaciones muy prudentes de las correcciones valorativas de cuentas incobrables, con la finalidad de establecer el valor del patrimonio neto de una entidad en la fecha de su venta, aunque dicha información financiera no sea neutral cuando se compara con información financiera preparada de conformidad con un marco de información con fines generales.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 9)

A9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento[11].

A10. La aplicación de algunos de los requerimientos de las NIA en una auditoría de estados financieros con fines específicos puede requerir una consideración especial por parte del auditor. Por ejemplo, en la NIA 320, los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto12. Sin embargo, en el caso de la auditoría de estados financieros con fines específicos, dichos juicios se basan en la consideración de las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe.

A11. En el caso de estados financieros con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los usuarios a quienes se destina el informe, un umbral por debajo del cual las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La existencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa de conformidad con la NIA 320 con fines de planificación y ejecución de la auditoría de los estados financieros con fines específicos.

A12. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[13]. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia[14]. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros con fines generales, la persona o personas responsables de la supervisión de la preparación de los estados financieros con fines específicos pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de la supervisión de la preparación de dichos estados financieros con fines generales.

---

[11] NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

[12] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

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

[14] NIA 260 (Revisada), apartado A8.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

A13. El Anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre estados financieros con fines específicos (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada)[15], la NIA 570 (Revisada)[16], la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)[17].

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se emite un informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos.

A14. En el apartado 11 de esta NIA se explica que al auditor se le requiere aplicar la NIA 700 (Revisada) para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A15 - A19 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A15. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales)[18]. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros con fines específicos, la descripción de las responsabilidades de la dirección[19] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[20] en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[21] en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas. En el caso de auditorías de estados financieros con fines específicos, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos sea impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos, la NIA 701 se aplica íntegramente[22].

Otra información

A17. La NIA 720 (Revisada)[23] trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a los estados financieros con fines específicos, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios

[15] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[16] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

[17] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[18] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 2(d).

[19] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48

[20] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv)

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

[22] NIA 700 (Revisada), apartado 31.

[23] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

(u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en dichos estados financieros, se han de considerar informes anuales a los efectos de la NIA 720 (Revisada). En el caso de estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, el término "interesados similares" incluye los usuarios concretos cuya necesidad de información se satisface a través del diseño del marco con fines específicos utilizado para preparar los estados financieros con fines específicos. Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría de los estados financieros con fines específicos.

Nombre del socio del encargo

A18. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de estados financieros con fines específicos de entidades cotizadas.[24] El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre estados financieros con fines específicos de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales.

A19. El auditor puede estimar adecuado referirse, en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos, al informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales o a una cuestión o cuestiones sobre las que se informa en el mismo (véase NIA 706 (Revisada)).[25] Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 14)

A20. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, un regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, el auditor, mediante la inclusión de un párrafo de énfasis, advierte a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. La NIA 706 (Revisada) requiere que este párrafo se incluya en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis"[26];

Restricción a la distribución o a la utilización (Ref: Apartado 14)

A21. Además de la advertencia requerida por el apartado 14, el auditor puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de auditoría. En estas circunstancias, el párrafo al que se refiere el apartado 14 se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título (véanse ejemplos en el Anexo de esta NIA).

[24] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A56 - A58.

[25] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

[26] Véase el apartado 9(a) de la NIA 706 (Revisada).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos). La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.
- No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se restringen la distribución y la utilización del informe de auditoría.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión del proceso de información financiera son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha

fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 entre la Sociedad y la sociedad DEF ("el contrato"). [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir con las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a la sociedad DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad y de la sociedad DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[27]

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o

[27] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

- Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:
- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.[28]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[*Fecha*]

[28] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

- Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:
- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros que han sido preparados por la dirección de una sociedad, de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de facilitar a los socios la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se restringe la distribución del informe de auditoría.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [*descripción de la legislación de impuestos sobre beneficios aplicable*] de la Jurisdicción X. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la Sociedad la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a sus socios y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad o de sus socios. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[29]

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

- Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:
- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la sociedad.[30]

---

[29] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[30] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

-[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada que han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.
- No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.
- El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

Otra cuestión

La sociedad ha preparado por separado unos estados financieros para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, sobre los que emitimos un informe de auditoría por separado, con fecha 31 de marzo de 20X2, dirigido a los accionistas de la sociedad.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[31]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z[32], y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse

[31] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[32] Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z y del ...".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

- Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:
- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la sociedad.[33]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[33] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[*Fecha*]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA): CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO.

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	7–9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	11–17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1–A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5–A9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	A10–A15
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	A16–A28
Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. El estado financiero o el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos. Si se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, también es de aplicación a la auditoría la NIA 800 (Revisada)[1]. (Ref: Apartados A1–A4)
2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600[2]).
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

---

[1] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.*

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

4. Esta NIA es aplicable a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016. En el caso de auditorías de un solo estado financiero o de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero a una determinada fecha, esta NIA es aplicable a la auditoría de dicha información a una fecha a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

   (a) la aceptación del encargo;

   (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y

   (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Definiciones

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

   (a) "Elemento de un estado financiero" o "elemento" significa un "elemento, cuenta o partida de un estado financiero".

   (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y

   (c) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. (Ref: Apartado A2).

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría[3]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros es factible, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartados A5–A6)

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros[4]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero o el elemento. (Ref: Apartado A7)

Forma de la opinión

---

[3] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 18.

[4] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor[5]. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8–A9)

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica[6], se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias[7] En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10–A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)[8], y, cuando sea aplicable, de la NIA 800 (Revisada) adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A16–A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, o sobre un elemento específico de un estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.

13. El estado financiero auditado o el elemento específico auditado de un estado financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero o del elemento específico de un estado financiero no los distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:

    (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[9]

    (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada),[10]

    (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada);[11]

---

[5] NIA 210, apartado 10(e).

[6] NIA 200, apartado 2

[7] En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

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

[9] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[10] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[11] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

(d) Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[12]] o

(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[13].

el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23–A27)

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero de dichos estados financieros o sobre un elemento específico que sea parte de dichos estados financieros[14]. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)

16. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento específico de dichos estados financieros, el auditor considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, sólo lo hará si:

(a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;

(b) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión; y

(c) el elemento no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.

17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

A1. En la NIA 200 se define el término "información financiera histórica" como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores[15].

A2. En la NIA 200 se define el término "estados financieros" como una "presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero

[12] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* apartado 13.

[13] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 22 e) (ii).

[14] NIA 705 (Revisada), apartado 15.

[15] NIA 200, apartado 13(g).

también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada[16]. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero o a un elemento específico de un estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.

A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros[17]. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA sirve de ayuda a este respecto. (En el Anexo 1 se proporcionan ejemplos de dicha otra información financiera histórica).

A4. Un encargo de seguridad razonable, que no sea una auditoría de información financiera histórica, se realiza de conformidad con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada)[18].

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento[19].

A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un elemento específico de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría de un documento contable de cuentas a cobrar, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

A7. Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si

[16] NIA 200, apartado 13 (f).

[17] NIA 200, apartado 2.

[18] NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica.*

[19] NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables[20]. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)[21]:

(a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:

los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y

(b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

A9. En el caso de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" o "expresa la imagen fiel", se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
  - Si un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero:
  - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular o a ese elemento, y si la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero incluyen las correspondientes información a revelar.
- Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", o "expresa la imagen fiel", en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un elemento específico de un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240,[22] la NIA 550[23] y la NIA 570

[20] NIA 200, apartado 8

[21] NIA 700 (Revisada), apartados 25–26

[22] NIA 240,*Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros*

(Revisada). Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

A11. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[24]. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia[25]. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros, la persona o personas responsables de supervisar la preparación de un solo estado financiero o de un elemento pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de supervisar la preparación del conjunto completo de estados financieros.

A12. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero[26] o de un elemento específico de un estado financiero, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero o del elemento, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero o del elemento, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero o del elemento para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero o sobre el elemento.

A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluidas la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero o el elemento. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.

A15. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero o para un elemento específico de un estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros[27]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es importante que el estado financiero o que el elemento teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revelen la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero o en el elemento, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero o en el elemento.

---

[23] NIA 550, *Partes vinculadas.*

[24] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Apartado11.

[25] NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8.

[26] NIA 200, apartado 2.

[27] NIA 700 (Revisada), apartado 13(e)

A17. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección[28] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[29] en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

A20. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas[30]. En el caso de auditorías de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre dichos estados financieros o elementos viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, la NIA 701 se aplica íntegramente[31].

Otra información

A21. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a un solo estado financiero o a un elemento específico de un estado financiero–cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en el estado financiero o en el elemento específico de un estado financiero–se han de considerar informes anuales a efectos de la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría del estado financiero o del elemento.

Nombre del socio del encargo

A22. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero de entidades cotizadas.[32] El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del

---

[28] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48

[29] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

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

[31] NIA 700 (Revisada), apartado 31.

[32] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero (Ref: Apartado 14 –15)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un informe financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- la naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero o en un elemento específico de un estado financiero.
- la generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- la naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.
- la extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero o del elemento de un estado financiero.
- el tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye cuentas a cobrar o el elemento específico de un estado financiero está relacionado con cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados, o si el elemento específico del estado financiero está relacionado con las cuentas a cobrar.

A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero. La información que se incluye en la sección Cuestiones clave de la auditoría sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero o de un elemento específico del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros.

A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones, en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero (véase la NIA 706

Revisada)[33]. Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

[33] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10 -11.

A28. En el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, se permite, cuando sea aplicable, denegar la opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo y expresar una opinión no modificada sobre la situación financiera, puesto que la denegación de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo pero no con respecto a los estados financieros en su conjunto[34].

[34] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado A8 y NIA 705 (Revisada), apartado A16.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

(Ref: Apartado A3)

Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

- Cuentas a cobrar, corrección valorativa para cuentas a cobrar, existencias, pasivo por compromisos por pensiones, el valor registrado de activos intangibles identificados o pasivo originado por siniestros "ocurridos pero no declarados" de una cartera de seguros, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de los activos gestionados externamente y de los ingresos de un fondo de pensiones privado, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de activos tangibles netos, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de pagos relacionados con un inmovilizado en arrendamiento, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de participaciones en el beneficio o de incentivos a empleados, incluidas las correspondientes notas explicativas.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

(Ref: Apartado A167)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad cotizada
- El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.
- El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" en la opinión del auditor.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente "el estado financiero").

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo.[La sección Opinión se sitúa en primer lugar, de conformidad con la NIA 700 (Revisada)]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección

Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del estado financiero que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero[35]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de un estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

[35] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.[36]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[*Fecha*]

[36] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un estado de cobros y pagos (es decir, un solo estado financiero).
- No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.
- El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios[37].
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" en la opinión del auditor.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cobros y pagos.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- La dirección es responsable de la preparación del estado financiero y de la supervisión del proceso de información financiera para la preparación de este estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el estado de cobros y pagos de la sociedad ABC (la Sociedad), correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado de cobros y pagos que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente "el estado financiero").

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, los cobros y pagos de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar, de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética

[37] La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, dicho estado puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero[38]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, lo cual incluye determinar que el criterio de caja constituye una base contable aceptable para la preparación del estado financiero en función de las circunstancias. Asimismo, la dirección es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.-También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.[39]

[38] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[39] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el estado financiero o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

-[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento específico de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un estado de cuentas a cobrar (es decir, un elemento, cuenta o partida de un estado financiero).
- La información financiera ha sido preparada por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento, diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios[40].
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Se restringe la distribución del informe de auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cuentas a cobrar.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado el estado contable de cuentas a cobrar de la sociedad ABC (la Sociedad) a 31 de diciembre de 20X1 ("el documento contable").

En nuestra opinión, la información financiera del estado contable de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador]. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar, de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado contable en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección

[40] La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado contable, en la que se describe la base contable. El documento contable ha sido preparado para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, dicho documento contable puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestro informe se dirige, únicamente, a la Sociedad y al Regulador DEF y no debe ser distribuido a otras partes distintas de la Sociedad o del Regulador DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el documento contable[41]

La dirección es responsable de la preparación del documento contable adjunto de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador], y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del documento contable libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del documento contable, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del documento contable

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el documento contable en su conjunto está libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el documento contable, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.[42]
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos

[41] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[42] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del documento contable

sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en documento contable o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que emitamos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobiemo de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 810 (REVISADA): ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Aceptación del encargo	5-7
Naturaleza de los procedimientos	8
Forma de la opinión	9-11
Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados	12-13
Información en documentos que contienen estados financieros resumidos	14-15
Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos	16-21
Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable	22
Información comparativa	23-24
Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros	25
Asociación del auditor	26-27
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aceptación del encargo	A1-A7
Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados	A8
Forma de la opinión	A9
Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados	A10
Información en documentos que contienen estados financieros resumidos	A11-A16
Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos	A17-A23
Información comparativa	A24-A25
Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos	A26
Asociación del auditor	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor sobre estados financieros resumidos	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada), Encargos para informar sobre estados financieros resumidos, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las NIA.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a los encargos para informar sobre estados financieros resumidos correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
   (a) Determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos; y
   (b) si se le contrata para informar sobre unos estados financieros resumidos:
      (i) Formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
      (ii) expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

Definiciones

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

   (a) Criterios aplicados: los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados financieros resumidos.

   (b) Estados financieros auditados: estados financieros[1] auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.

   (c) Estados financieros resumidos: información financiera histórica derivada de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los estados financieros, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo[2]. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

Requerimientos

Aceptación del encargo

5. El auditor únicamente aceptará un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartado A1)

6. Antes de aceptar un encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, el auditor: (Ref: Apartado A2)

   (a) Determinará si los criterios aplicados son aceptables (Ref: Apartados A3–A7)
   (b) Obtendrá el acuerdo de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad de:
      (i) preparar los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicados;
      (ii) poner los estados financieros auditados a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad (o, si las disposiciones legales o reglamentarias disponen que no es necesario que los estados financieros auditados se pongan a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y establecen los criterios para la preparación de estados financieros resumidos, describir dichas disposiciones en los estados financieros resumidos); e
      (iii) incluir el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos estados financieros resumidos y en el que se indique que el auditor ha emitido un informe sobre ellos.
   (c) Acordará con la dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros resumidos (véanse los apartados 9-11).

7. Si el auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables o si no puede obtener el

[1] La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f) define el término "estados financieros".

[2] NIA 200, apartado 13(f).

acuerdo de la dirección establecido en el apartado 6(b), no aceptará el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias le requieran hacerlo. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA. El auditor incluirá una referencia adecuada a este hecho en los términos del encargo. El auditor determinará también el efecto que esto pueda tener sobre el encargo para auditar los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos.

Naturaleza de los procedimientos

8. El auditor realizará los siguientes procedimientos, así como cualquier otro procedimiento que pueda considerar necesario, como base para su opinión sobre los estados financieros resumidos:

   (a) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros auditados.
   (b) Cuando los estados financieros resumidos no vienen acompañados de los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente:
      (i) de quien se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o
      (ii) las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.
   (c) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
   (d) Comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados.
   (e) Evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
   (f) Evaluar, teniendo en cuenta la finalidad de los estados financieros resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no inducen a error en las circunstancias.
   (g) Evaluar si los estados financieros auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias dispongan que no es necesario que sean puestos a su disposición y establezcan los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A8)

Forma de la opinión

9. Cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartado A9)
   (a) Los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de conformidad con [*los criterios aplicados*]; o
   (b) Los estados financieros resumidos adjuntos son un resumen fiel de los estados financieros auditados, de conformidad con [*los criterios aplicados*].

10. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben una redacción para la opinión sobre los estados financieros resumidos en unos términos distintos de los que se describen en el apartado 9, el auditor:
   (a) Aplicará los procedimientos descritos en el apartado 8, así como cualquier procedimiento adicional que resulte necesario para permitir al auditor expresar la opinión establecida; y

(b) Evaluará si es posible que los usuarios de los estados financieros resumidos malinterpreten la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos, en cuyo caso, evaluará si una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos podría mitigar un posible malentendido.

11. Si, en el caso de apartado 10(b), el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no puede mitigar un posible malentendido, el auditor no aceptará el encargo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo requieran. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados

12. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos puede estar fechado con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. En este caso, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos pondrá de manifiesto que los estados financieros resumidos y los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. (Ref: Apartado A10)

13. El auditor puede llegar a conocer hechos que existían en la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, pero de los que no tuvo conocimiento con anterioridad. En este caso, el auditor no emitirá el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos hasta que no haya considerado dichos hechos en relación con los estados financieros auditados de conformidad con la NIA 560[3].

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos *[Antes apartado 24]*

14 El auditor leerá la–información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y considerará si existe, una incongruencias material entre dicha información y los estados financieros resumidos.

15. Si el auditor identifica una incongruencia material, discutirá la cuestión con la dirección y determinará si deben ser revisados los estados financieros resumidos o la información incluida en la documentación que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Si el auditor determina que la información debe ser revisada y la dirección rehúsa revisar la información según resulte necesario, el auditor adoptará las medidas adecuadas en función de las circunstancias, incluida la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A11–A16)

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

16. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá los siguientes elementos[4]: (Ref: Apartado A23)

(a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente. (Ref: Apartado A17)

(b) Un destinatario. (Ref: Apartado A18)

(c) Identificación de los estados financieros resumidos sobre los que el auditor informa, incluido el título de cada estado que se incluye en los estados financieros resumidos; (Ref: Apartado A19)

(d) Identificación de los estados financieros auditados.

(e) Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo 20, la expresión clara de una opinión (véanse apartados 9-11).

[3] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre.*

[4] Los apartados 19–20, que tratan las circunstancias en las que el auditor debe modificar su informe sobre los estados financieros auditados, requieren elementos adicionales a los que se enumeran en este apartado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(f) Una declaración que ponga de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicado para preparar los estados financieros auditados y que la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

(g) Cuando sea aplicable, la declaración exigida en el párrafo 12.

(h) Una referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, su fecha y, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 19–20, el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

(i) Una descripción de la responsabilidad de la dirección5 en relación con los estados financieros resumidos, que explique que la dirección6 es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables.

(j) Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una opinión basándose en los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con esta NIA sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con [o son un resumen fiel de]los estados financieros auditados.

(k) La firma del auditor.

(l) La dirección del auditor.

(m) La fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartado A20)

17 Si el destinatario de los estados financieros resumidos no es el mismo que el destinatario del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, el auditor evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios. (Ref: Apartado A18)

18 El auditor no fechará el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos con anterioridad a: (Ref: Apartado A20)

(a) La fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión, incluida la evidencia de que los estados financieros resumidos han sido preparados y de que las personas con la autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros; y

(b) La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado A23)

19. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye:

(a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[7];
(b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[8];
(c) una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[9];
(d) la comunicación de cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[10] o
(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[11];

[5] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[6] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[7] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[8] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[9] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

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

[11] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*

y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, además de los elementos mencionados en el apartado 16:

(i) Declarará que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, la comunicación de cuestiones clave de la auditoría o una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información; y (Ref: Apartado A21)

(ii) Describirá: (Ref: Apartado A22)

a. El fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos

b. la cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis , el párrafo sobre otras cuestiones o la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados; y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos

c. La incorrección material no corregida en la otra información y su efecto o efectos, si los hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. (Ref: Apartado A15)

20. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contenga una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión, además de los elementos mencionados en el apartado 16 el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos:

(a) pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión;

(b) describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión y

(c) pondrá de manifiesto que, como resultado de la opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros auditados, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A23)

Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos

21. Si los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o no constituyen un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A23)

Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable

22. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, o cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados advierta a los lectores de que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el auditor incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Información comparativa

23. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa y los estados financieros resumidos no, el auditor determinará si dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El auditor determinará el efecto, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, de una omisión que no sea razonable. (Ref: Apartado A24)

24. Si los estados financieros resumidos contienen información comparativa sobre la que informó otro auditor, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos contendrá

también las cuestiones que la NIA 710 requiere que el auditor incluya en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados[12]. (Ref: Apartado A25)

Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos

25. El auditor evaluará si cualquier información adicional no auditada que se presente junto con los estados financieros resumidos se distingue claramente de dichos estados financieros. Si el auditor concluye que la forma en que la entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los estados financieros resumidos, solicitará a la dirección que modifique la presentación de la información adicional no auditada. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor explicará, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, que dicha información no está cubierta por dicho informe. (Ref: Apartado A26) [véanse los apartados 14 y 15]

Asociación del auditor

26. Si el auditor tiene conocimiento de que la entidad prevé mencionar que el auditor ha emitido un informe sobre unos estados financieros resumidos en un documento que contiene dichos estados financieros resumidos, pero no tiene previsto incluir el correspondiente informe de auditoría, el auditor solicitará a la dirección que incluya el informe de auditoría en el documento. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección asocie de modo inadecuado al auditor con los estados financieros resumidos contenidos en dicho documento. (Ref: Apartado A27)

27. El auditor puede haber sido contratado para informar sobre los estados financieros de una entidad y no haber sido contratado para informar sobre los estados financieros resumidos. En este caso, si el auditor tuviera conocimiento de que la entidad tiene previsto hacer una declaración en un documento que se refiera al auditor y al hecho de que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados por el auditor, el auditor se satisfará de que:

    (a) La referencia al auditor se hace en el contexto del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados y

    (b) La declaración no produce la impresión de que el auditor ha informado sobre los estados financieros resumidos.

    Si no se cumple lo dispuesto en (a) o (b), el auditor solicitará a la dirección que modifique su declaración para cumplirlo o que no se refiera al auditor en el documento. En todo caso, la entidad puede contratar al auditor para que informe sobre los estados financieros resumidos e incluir el correspondiente informe de auditoría en el documento. Si la dirección no modifica la declaración, elimina la referencia al auditor o incluye un informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en el documento que los contiene, el auditor informará a la dirección de que está en desacuerdo con que se mencione al auditor y determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección se refiera al auditor de manera inadecuada. (Ref: Apartado A27)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aceptación del encargo (Ref: Apartados 5-6)

A1. La auditoría de los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos proporciona al auditor el conocimiento necesario para cumplir sus responsabilidades en relación con los estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA. La aplicación de esta NIA no proporcionará información suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre los estados financieros resumidos si el auditor no ha auditado también los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos.

[12] NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

A2. El acuerdo de la dirección relativo a las cuestiones descritas en el apartado 6 se puede evidenciar mediante su aceptación por escrito de los términos del encargo.

Criterios (Ref: Apartado 6(a))

A3. La preparación de estados financieros resumidos requiere que la dirección determine la información que es necesario reflejar en dichos estados para que sean congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o para que constituyan un resumen fiel de ellos. Debido a que, por su naturaleza, unos estados financieros resumidos contienen información agregada y revelaciones limitadas, existe un alto riesgo de que puedan no contener la información que resulta necesaria para no inducir a error en las circunstancias. Dicho riesgo aumenta cuando no existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.

A4. Los factores que pueden influir en la determinación por el auditor de la aceptabilidad de los criterios aplicados incluyen los siguientes:

- La naturaleza de la entidad;
- la finalidad de los estados financieros resumidos;
- las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y
- si los criterios aplicados tienen como resultado unos estados financieros resumidos que no inducen a error en las circunstancias.

A5. Los criterios para la preparación de estados financieros resumidos pueden haber sido establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias o por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas. De forma similar al caso de estados financieros, tal como se explica en la NIA 210,[13] en muchos de estos casos, el auditor puede presumir que dichos criterios son aceptables.

A6. Cuando no existan criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos, la dirección puede desarrollarlos, por ejemplo, sobre la base de la práctica habitual en un determinado sector. Unos criterios que sean aceptables en las circunstancias darán como resultado unos estados financieros resumidos que:

a) revelen adecuadamente su carácter de estados financieros resumidos e identifiquen los estados financieros auditados;
b) establezcan claramente de quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o, en el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias establezcan que no es necesario que sean puestos a disposición de los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos, así como los criterios para su preparación, que identifiquen dichas disposiciones;
c) revelen de manera adecuada los criterios aplicados;
d) concuerden o puedan ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados y,
e) teniendo en cuenta la finalidad de los estados financieros resumidos, contengan la información necesaria y tengan un nivel adecuado de agregación de forma que no induzcan a error en las circunstancias.

A7. La adecuada revelación de su naturaleza resumida, así como la identificación de los estados financieros auditados, tal como se menciona en el apartado A6(a), puede lograrse, por ejemplo, titulándolos "Estados financieros resumidos preparados a partir de los estados financieros auditados para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1".

Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados (Ref: Apartado 8(g))

[13] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados A3 y A8-A9.

A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros auditados están disponibles para los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad, se ve influenciada por factores tales como:

- los estados financieros resumidos describen claramente de quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles;
- los estados financieros auditados son públicos o
- la dirección ha establecido un procedimiento mediante el cual los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos pueden acceder con facilidad a los estados financieros auditados.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

A9. Una conclusión, sobre la base de la evaluación de la evidencia obtenida al realizar los procedimientos mencionados en el apartado 8, de que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, permite al auditor expresar una opinión que contenga una de las frases contempladas en el apartado 9. La práctica generalmente aceptada en la jurisdicción de que se trate puede influir en la decisión del auditor sobre la frase a utilizar.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 12)

A10. Los procedimientos descritos en el apartado 8, a menudo, se aplican durante o inmediatamente después de la auditoría de los estados financieros. Cuando el auditor informa sobre los estados financieros resumidos después de la finalización de la auditoría de los estados financieros, no se requiere que obtenga evidencia de auditoría adicional sobre los estados financieros auditados ni que informe sobre los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros puesto que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados y no los actualizan.

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos (Ref: Apartado 14, -15)

A11. La NIA 720 (Revisada), trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información en una auditoría de estados financieros. En el contexto de la NIA 720 (Revisada), otra información es información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. Un informe anual contiene o acompaña los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente.

A12. Por el contrario, los apartados 14-15 tratan de las responsabilidades del auditor con respecto a información incluida en un documento que también contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Esta información puede incluir:

- Alguna o la totalidad de aquellas cuestiones que se tratan en la otra información incluida en el informe anual (por ejemplo, cuando los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente se incluyen en un informe anual resumido) o
- cuestiones que no se tratan en la otra información incluida en el informe anual.

A13. Al leer y considerar la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede llegar a conocimiento del auditor que dicha información induce a error y puede necesitar tomar medidas adecuadas. Los requerimientos de ética aplicables[14] establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información preparadas de manera negligente, o que omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata alguna o la

[14] *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, Apartado 110.2

totalidad de las cuestiones que la otra información del informe anual

A14. Cuando la información se incluye en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y esta información trata de alguna o de la totalidad de las cuestiones que la otra información incluida en el informe anual, el trabajo realizado sobre esta otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada), puede ser adecuado para el propósito de los párrafos 14-15 de esta NIA.

A15. Cuando en el informe de auditoría de los estados financieros auditados se ha identificado una incorrección material no corregida en la otra información y dicha incorrección material no corregida se refiere a una cuestión de la cual se trata en la información de un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede existir una incongruencia material entre los estados financieros resumidos y dicha información, o la información puede inducir a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata de cuestiones de las cuales no se trata en la otra información del informe anual

A16. La NIA 720 (Revisada), adaptada según sea necesario en función de las circunstancias, puede ser útil para el auditor en la determinación de las medidas adecuadas para responder a la dirección cuando esta rehúsa llevar a cabo las revisiones de la información, incluyendo las implicaciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

Título (Ref: Apartado 16 (a))

A17. Un título que indique que se trata del informe de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe de auditoría emitido por un auditor independiente", pone de manifiesto que el auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables con respecto a la independencia. Esto distingue el informe de un auditor independiente de informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Apartado 16(b), 17)

A18. Los factores que pueden afectar a la evaluación por el auditor de la adecuación del destinatario de los estados financieros resumidos incluyen los términos del encargo, la naturaleza de la entidad y la finalidad de los estados financieros resumidos.

Identificación de los estados financieros resumidos (Ref: Apartado 16(c))

A19.Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros resumidos van a incluirse en un documento que contenga información que no sean los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, podrá considerar la posibilidad, si la forma de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros resumidos. Esto ayuda a los lectores a identificar los estados financieros resumidos a los que se refiere el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado16(m), 18)

A20. La persona o personas que tengan autoridad reconocida para concluir que los estados financieros resumidos han sido preparados y para asumir la responsabilidad sobre ellos, depende de los términos del encargo, de la naturaleza de la entidad y de la finalidad de los estados financieros resumidos.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 19)

A21. El apartado 19 (i) de esta NIA requiere que el auditor incluya una declaración en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya la comunicación de una o más cuestiones clave de la

auditoría de conformidad con la NIA 701[15]. Sin embargo, al auditor no se le exige describir cada una de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos.

A22. La declaración o declaraciones y la descripción o descripciones que requieren el apartado 19 tienen como objetivo llamar la atención sobre aquellas cuestiones y no equivale a la lectura y consideración del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las descripciones requeridas tienen como objetivo informar acerca de la naturaleza de la cuestión o cuestiones y no se necesita repetir el texto correspondiente en su totalidad en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Ejemplos (Ref: Apartados 16, 19–21)

A23. El Anexo de esta NIA incluye ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros resumidos que de diversas maneras:

(a) contienen opiniones no modificadas;

(b) se derivan de estados financieros auditados sobre los que el auditor ha expresado opiniones modificadas;

(c) contienen una opinión modificada;
(d) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida de la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) y
(e) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.

Información comparativa (Ref: Apartados 23–24)

A24. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa, se presume que los estados financieros resumidos también contendrán información comparativa. La información comparativa en los estados financieros puede consistir en cifras comparativas o en información financiera comparativa. En la NIA 710 se describe el modo en que dicha diferencia afecta al informe de auditoría sobre los estados financieros, incluida, en especial, la referencia a otros auditores que auditaron los estados financieros del periodo anterior.

A25. Las circunstancias que pueden afectar a la determinación por el auditor de si la omisión de información comparativa resulta razonable, comprenden la naturaleza y el objetivo de los estados financieros resumidos, los criterios aplicados, así como las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan.

Información adicional no auditada presentada con los estados financieros resumidos (Ref: Apartado 25)

A26. La NIA 700 (Revisada)[16] contiene requerimientos y orientaciones que se deben aplicar cuando se presenta información adicional no auditada junto con los estados financieros auditados, que, adaptados según las necesidades, pueden servir de ayuda para la aplicación del requerimiento del apartado 25.

Asociación del auditor (Ref: Apartados 26–27)

A27. Entre las medidas adecuadas que puede adoptar el auditor cuando la dirección no lleva a cabo las medidas que se le solicita está la de informar a los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y a otros terceros usuarios conocidos de que existe una referencia inadecuada al auditor. La forma de actuar del auditor depende de sus derechos y

[15] NIA 701, apartado 13

[16] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartados 53–54.

obligaciones legales. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

Anexo

(Ref: Apartado A23)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan. El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan. El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información. La otra información a la cual la incorrección material no corregida hace referencia constituye también información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. El auditor concluye que no es posible expresar una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1:
Las circunstancias son, entre otras:

- Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados de una entidad cotizada.
- Existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.
- La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.
- El informe de auditoría de los estados financieros auditados incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento.*
- El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría[17].

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS
[Destinatario correspondiente]

Opinión
Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.
En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o son *un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con [describir los criterios establecidos]. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

Estados financieros resumidos
Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente. Los estados financieros resumidos, así como los estados financieros auditados, no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los estados financieros auditados. [La última frase de este párrafo se ha desplazado desde la última frase del primer párrafo de la sección *Opinión* y se ha modificado ligeramente para mayor claridad]

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente
En nuestro informe de fecha15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Desplazado desde la penúltima frase del primer párrafo de la sección *opinión* y modificado ligeramente para mayor claridad]Ese informe también incluye:

- Una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* que llama la atención sobre la Nota explicativa 6 de los estados financieros auditados. La Nota 6 de los estados financieros auditados indica que la Sociedad ABC ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad ABC excedía a sus activos totales en YYY. Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6 de los estados financieros auditados, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad ABC para continuar como empresa en funcionamiento. Estas cuestiones se tratan en la Nota explicativa 5 de los estados financieros resumidos.
- La comunicación de otras[18] cuestiones clave de la auditoría [Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual[19]].

[17] Tal y como se explica en el apartado 15 de la NIA 701, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento es, por naturaleza, una cuestión clave de la auditoría, pero se ha de informar sobre ella en una sección separada del informe de auditoría de conformidad con el apartado 22 de la NIA 570 (Revisada)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidad de la dirección[20] en relación con los estados financieros resumidos
La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Responsabilidad del auditor
Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.*

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[18] En circunstancias en las que no exista una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, la utilización de la palabra "otra" en la declaración para la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sería necesaria.

[19] El auditor puede incluir explicaciones adicionales acerca de las cuestiones clave de la auditoría que pueda considerar útiles para los usuarios del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

[20] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2:
Las circunstancias son, entre otras:

- Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.
- Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.
- La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.
- El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información. La otra información a la cual la incorrección material no corregida hace referencia constituye también información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS
[Destinatario correspondiente]

Opinión
Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.
En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, sobre la base de los criterios descritos en la Nota X. [Párrafo de Opinión y título trasladados desde más abajo]

Estados financieros resumidos
Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente
En nuestro informe de fecha15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Los estados financieros auditados se incluyen en el Informe Anual de 20X1] El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información dentro del Comentario y análisis de la dirección del Informe Anual de 20X1. El Comentario y análisis de la dirección y la incorrección material no corregida de la información que incluyen también están contenidos en el Informe anual resumido de 20X1. [*Describa la incorrección material en la otra información.]* [La primera frase de este párrafo se ha desplazado desde la última frase del primer párrafo de la sección *Opinión* y se ha modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[21] en relación con los estados financieros resumidos
La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor
Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.*

[Dirección del auditor]

[21] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

[Fecha del informe de auditoría]

Ejemplo 3:
Las circunstancias son, entre otras:

- **Se ha expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados.**
- **Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.**
- **La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS
[Destinatario correspondiente]

Opinión
Los estados financieros resumidos, que comprenden el estado de situación financiera resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC (la Sociedad) correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 expresamos una opinión con salvedades sobre dichos estados financieros [22].

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de)* los estados financieros auditados, sobre la base de los criterios descritos en la Nota X. Sin embargo, los estados financieros resumidos contienen una incorrección al igual que los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

Estados financieros resumidos
Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente
En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados. El fundamento de nuestra opinión con salvedades fue [que la dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera]. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente. [Este párrafo ha sido trasladado desde la sección *Opinión* de más abajo y modificado para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[23] en relación con los estados financieros resumidos
La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

[22] El incluir esta referencia a la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados en el párrafo de opinión sobre los estados financieros resumidos, ayuda a los usuarios a conocer que aunque el auditor ha expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros resumidos, dichos estados financieros resumidos reflejan unos estados financieros auditados que contienen una incorrección material.

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.*
[Firma del auditor]
[Dirección del auditor]
[Fecha del informe de auditoría]

Ejemplo 4:
Las circunstancias son, entre otras:

- **Se ha expresado una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados.**
- **Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.**
- **La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Denegación (abstención) de opinión
Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.
Como resultado de la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados, descrita en la sección *Los Estados financieros y el informe de auditoría correspondiente* de nuestro informe, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos adjuntos. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2, expresamos una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. El fundamento de nuestra opinión desfavorable (adversa) fue [describir el fundamento de la opinión desfavorable]. [Trasladado desde la sección *denegación (abstención) de opinión* de más abajo y modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[24] en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

[24] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

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

Ejemplo 5:
Las circunstancias son, entre otras:

- **Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.**
- **Existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.**
- **El auditor concluye que no es posible expresar una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos.**
- **La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS
[Destinatario correspondiente]

Opinión desfavorable (adversa)
Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, los estados financieros resumidos adjuntos no son congruentes con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con [describir los criterios establecidos]. [Párrafo de la opinión desfavorable (adversa) y título trasladados desde más abajo]

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)
[Describir la cuestión debido a la cual los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con los criterios aplicados]. [Sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* trasladada desde más abajo]

Estados financieros resumidos
Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente
En nuestro informe de fecha15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Trasladado desde la última frase del primer párrafo de más arriba y modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[25] en relación con los estados financieros auditados resumidos
La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Responsabilidad del auditor
Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

---

[25] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA 1000: CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1–10
Sección I— Información de base sobre los instrumentos financieros	11–69
Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros	14–19
Controles relacionados con los instrumentos financieros	20–23
Integridad, exactitud y existencia	24–33
Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación	25–26
Conciliaciones con bancos y custodios	27–30
Otros controles sobre la integridad, exactitud y existencia	31–33
Valoración de instrumentos financieros	**34-64**
Requerimientos de información financiera	34–37
Datos observables y no observables	38–39
Efectos de los mercados inactivos	40–42
Proceso de valoración de la dirección	43-63
Modelos	47–49
Ejemplo de instrumento financiero común	50–51
Fuentes externas de precios	52–62
Utilización de expertos en valoraciones	63
Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros	64
Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros	65–69
Categorías de la información a revelar	67–69
Sección II— Consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros	70–145
Escepticismo Profesional	71–72
Consideraciones en la planificación	73–84
Conocimiento de los requerimientos contables y de información a revelar	74
Conocimiento de los instrumentos financieros	75-77
Utilización del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría	78–80
Conocimiento del control interno	81
Conocimiento de la naturaleza, papel y actividades de la función de auditoría interna	82–83
Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de los instrumentos financieros	84
Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material	85–105
Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros	85
Factores de riesgo de fraude	86–88
Valoración del riesgo de incorrección material	89–90
Factores que deberán considerarse para determinar si, y la extensión en que, debe probarse la eficacia de los controles	91–95
Procedimientos Sustantivos	96–97
Pruebas de doble propósito	98
Momento oportuno para aplicar los procedimientos de auditoría	99–102
Procedimientos relativos a la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia, y derechos y obligaciones	103–105
Valoración de los instrumentos financieros	106-137
Requerimientos de información financiera	106-108
Valorar el riesgo de errores materiales relacionados con la valoración	109–113
Riesgos significativos	110–113
Desarrollo de un enfoque de auditoría	114–115
Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes de precios externos	116-120
Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable	121–132

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

CONTENIDO	Apartado
usando un modelo	
Valorar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables	129–132
Consideraciones de auditoría cuando se utiliza un experto de la dirección	133–135
Elaborar una estimación puntual o rango	136–137
Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros	138-141
Procedimientos relativos a la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros	140–141
Otras Consideraciones de auditoría aplicables	142–145
Manifestaciones escritas	142
Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otras	143–145
Comunicaciones con los organismos reguladores y otros	145
Anexo: Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros	

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPN) 1000, "Consideraciones Especiales de la auditoría de Instrumentos Financieros", debe leerse junto con el Prefacio a los Pronunciamientos Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Las IAPN no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las ISA aplicables a la auditoría. Las IAPN proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. También proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar en la elaboración de sus programas internos de formación y orientación interna.

Introducción

1. Los instrumentos financieros pueden ser utilizados para diversos fines por entidades financieras y no financieras de todos los tamaños. Algunas entidades poseen grandes tenencias y volúmenes de transacciones, mientras que otras entidades realizan sólo unas cuantas transacciones con instrumentos financieros. Algunas entidades pueden adoptar posiciones sobre instrumentos financieros para asumir y beneficiarse del riesgo, mientras que otras utilizan los instrumentos financieros para reducir ciertos riesgos a través de la cobertura o de la gestión de su exposición. Esta Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) es aplicable a todas estas situaciones.

2. Las siguientes Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son especialmente relevantes para las auditorías de instrumentos financieros:

   (a) La NIA 540[1] aborda las responsabilidades del auditor con respecto a la auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables relativas a los instrumentos financieros medidos a valor razonable;

   (b) La NIA 315 (Revisada)[2] y la NIA 330[3] abordan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y las respuestas a esos riesgos; y

   (c) La NIA 500,[4] explica qué constituye evidencia de auditoría y aborda la responsabilidad del auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

3. El objetivo de esta NIPA es proporcionar:

[1] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información financiera a revelar.*

[2] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[3] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[4] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

(a) Información de base sobre los instrumentos financieros (Sección I); y

(b) un análisis sobre las consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros (Sección II).

Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. También proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar en la elaboración de sus programas de formación y orientación interna.

4. Esta NIPA es aplicable a entidades de cualquier tamaño, ya que todas las entidades pueden estar expuestas a riesgos de incorrección material cuando utilizan instrumentos financieros.

5. La guía sobre valoración[5] incluida en esta NIPA podría ser más aplicable a instrumentos financieros medidos o revelados a valor razonable, en tanto que la guía sobre temas distintos a la valoración, se aplica por igual, tanto a los instrumentos financieros medidos a valor razonable como a los instrumentos medidos a coste amortizado. Esta NIPA también es aplicable a los activos y pasivos financieros. Esta NIPA no trata con instrumentos tales como:

(a) Los instrumentos financieros más sencillos tales como efectivo, créditos simples, cuentas por pagar y por cobrar;

(b) inversiones en instrumentos de patrimonio que no cotizan en bolsa; o

(c) contratos de seguros.

6. Esta NIPA tampoco aborda cuestiones contables específicas aplicables a los instrumentos financieros, tales como la contabilidad de coberturas, beneficios o pérdidas en el inicio (generalmente conocidas como beneficios o pérdidas del "Día 1"), compensaciones, transferencias de riesgos o deterioro ni provisiones para pérdidas por préstamos. Aunque estos temas pueden relacionarse con la contabilidad de instrumentos financieros de una entidad, el análisis sobre las consideraciones del auditor en cuanto a la forma en que se deben abordar los requerimientos contables específicos está más allá del alcance de esta NIPA.

7. Una auditoría de conformidad con las NIA es conducida bajo la premisa de que la entidad y, cuando sea adecuado, los responsables de su gobierno han reconocido ciertas responsabilidades. Tales responsabilidades incluyen realizar mediciones a valor razonable. Esta NIPA no impone responsabilidades sobre la dirección o los responsables del gobierno de la entidad ni invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen sus responsabilidades.

8. Esta NIPA ha sido elaborada en el contexto de los marcos de presentación fiel de la información financiera con fines generales, pero también puede ser útil en otros marcos de información financiera que sean adecuados a las circunstancias, tales como los marcos de información financiera con fines especiales.

9. Esta NIPA se centra en las afirmaciones sobre la valoración, presentación e información a revelar, aunque también cubre, en menor detalle, la integridad, exactitud y existencia, así como los derechos y obligaciones.

10. Los instrumentos financieros son susceptibles a incertidumbre en la estimación, la cual se define en la NIA 540, como "la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida".[6] La incertidumbre en la estimación se ve afectada, entre otros factores, por la complejidad de los instrumentos financieros. La naturaleza y fiabilidad de la información disponible para sustentar la valoración de instrumentos financieros varían ampliamente, lo cual afecta a la incertidumbre sobre las estimaciones relacionadas con su medición. Esta NIPA utiliza el término "incertidumbre en la medición" para referirse a la incertidumbre de la estimación asociada con mediciones del valor razonable.

---

[5] En esta NIPA, los términos "valoración" y "medición" se usan indistintamente.

[6] NIA 540, apartado 7(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Sección I — Información de base sobre los instrumentos financieros

11. Es posible que existan diferentes definiciones de instrumentos financieros en los marcos de información financiera. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) definen instrumentos financieros como cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.[7] Los instrumentos financieros pueden ser efectivo, patrimonio de otra entidad, derechos u obligaciones contractuales a recibir o entregar efectivo o intercambiar activos o pasivos financieros, algunos contratos liquidados con los propios instrumentos de patrimonio de la entidad, algunos contratos sobre partidas no financieras, o algunos contratos emitidos por aseguradores que no cumplan con la definición de un contrato de seguro. Esta definición abarca una amplia gama de instrumentos financieros, desde créditos simples y depósitos hasta derivados complejos, productos estructurados y algunos contratos de materias primas commodity.

12. Los instrumentos financieros varían en complejidad, aunque la complejidad de los instrumentos financieros puede provenir de distintas fuentes, tales como:

    - Un volumen muy alto de flujos de efectivo individuales, en donde la falta de homogeneidad requiere de un análisis de cada uno de los flujos de efectivo o de un gran número de ellos agrupados para valorar, por ejemplo, riesgos de créditos (por ejemplo, Obligaciones de Deuda Garantizadas (ODG)).
    - Formulas complejas para calcular los flujos de efectivo.
    - Incertidumbre o variabilidad de los flujos de efectivo futuros, como la que surge de los riesgos crediticios, contratos de opciones o instrumentos financieros con términos contractuales a largo plazo.

    Cuanto más alta la variabilidad de los flujos de efectivo a cambios en las condiciones del mercado, más probable será que la medición del valor razonable del instrumento financiero sea más compleja e incierta. Además, en algunas ocasiones, instrumentos financieros que, por lo general son relativamente fáciles de valorar, se vuelven más complejos debido a circunstancias particulares; por ejemplo, instrumentos para los que el mercado se ha vuelto inactivo o aquellos que tienen términos contractuales a largo plazo. Los derivados y productos estructurados se vuelven más complejos cuando resultan de una combinación de instrumentos financieros individuales. Además, la contabilidad de los instrumentos financieros bajo ciertos marcos de información financiera o ciertos marcos de información financiera o ciertas condiciones de mercado puede ser compleja.

13. Otro factor de complejidad es el volumen de instrumentos financieros mantenidos o negociados. Aunque un contrato de permuta swap de tipo de interés "simple" puede no ser complejo, una entidad que tiene un gran número de ellos puede utilizar un sistema de información sofisticado para identificar, valorar y negociar estos instrumentos.

Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros

14. Los instrumentos financieros se utilizan:

    - Con fines de cobertura (esto es, para cambiar el perfil de riesgo existente al que está expuesto la entidad). Esto incluye:
        - la compra o venta aceptada a futuro forward de divisas para fijar un tipo de cambio futuro;
        - convertir tipos de interés futuros a tipos fijos o variables mediante el uso de contratos de permuta (swaps); y

[7] Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 32, *Instrumentos Financieros: presentación*, apartado 11.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- la compra de contratos de opciones para proteger a la entidad protección contra una variación concreta en los precios, incluyendo contratos que pueden contener derivados implícitos;

- con fines de negociación (por ejemplo, para permitir que una entidad asuma una posición de riesgo para beneficiarse de movimientos del mercado a corto plazo); y

- con fines de inversión (por ejemplo, para permitir que una entidad se beneficie de los rendimientos de las inversiones a largo plazo).

15. El uso de instrumentos financieros puede reducir la exposición a ciertos riesgos de negocio, por ejemplo: variaciones en los tipos de cambio, tipos de interés y precios de las materias primas, o una combinación de estos riesgos. Por otro lado, las complejidades inherentes a algunos instrumentos financieros también pueden resultar en un mayor riesgo.

16. El riesgo de negocio y el riesgo de incorrección material se incrementan cuando la entidad y los responsables de su gobierno:

- No conocen completamente los riesgos de utilizar instrumentos financieros y no cuentan con suficientes cualificaciones y experiencia para gestionar esos riesgos;

- no tienen la especialización para valorarlos adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

- no mantienen suficientes controles establecidos sobre las actividades con instrumentos financieros; o

- realizan coberturas de riesgos o especulan de manera inadecuada.

17. El hecho de que la entidad no conozca completamente los riesgos inherentes a un instrumento financiero puede tener un efecto directo sobre su capacidad para administrar estos riesgos de manera adecuada, y en última instancia puede poner en peligro su viabilidad.

18. Los principales tipos de riesgo aplicables a los instrumentos financieros se enumeran a continuación. Esta lista no pretende ser exhaustiva y puede utilizarse terminología diferente para describir estos riesgos o clasificar los componentes de los riesgos individuales.

(a) Riesgo de crédito (o de contraparte) es el riesgo de que una de las partes en un instrumento financiero, cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación por lo que generalmente se le asocia con un incumplimiento. El riesgo de crédito incluye la liquidación, el cual es el riesgo de que una parte de una transacción se liquide sin que se reciba alguna contraprestación del cliente o la contraparte.

(b) Riesgo de mercado es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. Como ejemplos de riesgos de mercado se incluyen el riesgo de fluctuaciones en las divisas, el riesgo de tipos de interés y el riesgo de variaciones en los precios de las materias primas y de acciones.

(c) Riesgo de liquidez incluye el riesgo de no poder comprar o vender un instrumento financiero a un precio adecuado en el momento oportuno debido a una falta de mercado para ese instrumento financiero.

(d) Riesgo operativo se refiere al proceso específico que se requiere para instrumentos financieros. El riesgo operativo puede incrementarse conforme se incrementa la complejidad de un instrumento financiero, y una deficiente gestión del riesgo operativo puede aumentar otros tipos de riesgos. El riesgo operativo incluye:

(i) El riesgo de que los controles de confirmación y conciliación sean inadecuados dando lugar a un registro incompleto o inexacto de los instrumentos financieros;

(ii) el riesgo de que las transacciones no se documenten adecuadamente y que su seguimiento sea insuficiente;

(iii) el riesgo de que las transacciones se registren, procesen o de que el riesgo se gestione incorrectamente y, por lo tanto, no reflejen los aspectos económicos de la operación en general;

(iv) el riesgo de que el personal confíe excesivamente en la exactitud de las técnicas de valoración, sin una adecuada revisión y que, por lo tanto, las transacciones se valoren de manera incorrecta o sus riesgos se midan de forma incorrecta;

(v) el riesgo de que el uso de los instrumentos financieros no se incorpore adecuadamente a las políticas y procedimientos de gestión de riesgos de la entidad;

(vi) el riesgo de pérdidas debido a sistemas y procesos internos inadecuados o fallidos, o de eventos externos, incluyendo el riesgo de fraude tanto de fuentes internas como externas;

(vii) el riesgo de que haya un mantenimiento inadecuado o inoportuno de las técnicas de valoración utilizadas para medir los instrumentos financieros; y

(viii) el riesgo legal, que es un componente del riesgo operativo, y se refiere a las pérdidas derivadas de una acción legal o reglamentaria que invalida o impide el cumplimiento del usuario final o su contraparte bajo los términos del contrato o los acuerdos de compensación relacionados. Por ejemplo, el riesgo legal podría surgir como resultado de documentación insuficiente o incompleta para el contrato, de la incapacidad de hacer cumplir un acuerdo de compensación por quiebra, de cambios adversos en las leyes fiscales, o de estatutos que les prohíban a las entidades invertir en ciertos tipos de instrumentos financieros

19. Otras consideraciones aplicables a los riesgos de utilizar instrumentos financieros incluyen:

- El riesgo de fraude que puede incrementarse si, por ejemplo, un empleado que se encuentra en condiciones de cometer un fraude financiero conoce tanto los instrumentos financieros como los procesos para contabilizarlos, pero la entidad y los responsables del gobierno de la entidad tienen un menor grado de conocimiento.
- El riesgo de que los acuerdos directores de compensación[8] no se reflejen correctamente en los estados financieros.
- El riesgo de que algunos instrumentos financieros puedan cambiar entre ser activos o pasivos durante su vigencia y que ese cambio pueda ocurrir rápidamente.

Controles relacionados con los instrumentos financieros

20. El grado en el cual una entidad utiliza instrumentos financieros y el grado de complejidad de estos son factores importantes que determinan el grado de sofisticación de los controles internos de la entidad. Por ejemplo, las entidades más pequeñas pueden utilizar productos menos estructurados y procesos y procedimientos sencillos para alcanzar sus objetivos.

21. Con frecuencia, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de establecer el tono adecuado, y aprobar y supervisar el grado de utilización de los instrumentos financieros mientras que la función de la dirección consiste en dirigir y hacer un seguimiento de la exposición de la entidad a dichos riesgos. La entidad, y cuando sea conveniente, los responsables del gobierno de la entidad también son responsables del diseño e implementación de un sistema de control interno que permita la preparación de

[8] Una entidad que haya suscrito varias transacciones de instrumentos financieros con una sola contraparte puede celebrar con ella un acuerdo maestro de compensación. Este acuerdo contempla una única liquidación para todos los instrumentos financieros cubiertos por el acuerdo en caso de incumplimiento de cualquiera de los contratos.

los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Existe una mayor probabilidad de que los controles internos de la entidad sobre los instrumentos financieros sean eficaces cuando la entidad o los responsables del gobierno de la entidad han:

(a) Establecido un entorno de control adecuado y cuentan con una participación activa de los responsables del gobierno de la entidad para controlar el uso de instrumentos financieros, una estructura organizativa lógica con una asignación clara de responsabilidades y autoridad, y políticas y procedimientos adecuados de recursos humanos. De manera específica, se necesitan reglas claras para saber hasta qué punto los responsables de las actividades con instrumentos financieros están autorizados para actuar. Tales reglas deben considerar cualquier restricción legal o reglamentaria sobre el uso de instrumentos financieros. Por ejemplo, es posible que algunas entidades del sector público no tengan la facultad de hacer negocios utilizando derivados;

(b) establecido un proceso de gestión de riesgos en relación con el tamaño de la entidad y la complejidad de sus instrumentos financieros (por ejemplo, en algunas entidades puede existir una función formal para la gestión de riesgos);

(c) establecidos sistemas de información que permitan a los responsables del gobierno de la entidad entender la naturaleza de las actividades con instrumentos financieros y los riesgos relacionados, incluyendo una documentación adecuada de las transacciones;

(d) diseñado, implementado y documentado un sistema de control interno para:

- proporcionar una seguridad razonable de que el uso de los instrumentos financieros por parte de la entidad está de acuerdo con sus políticas de gestión de riesgos;
- presentar adecuadamente los instrumentos financieros en los estados financieros;
- asegurar que la entidad cumple con las disposiciones legales y reglamentarias

  aplicables; y
- hacer un seguimiento de los riesgos.

El Anexo incluye ejemplos de los controles que pueden existir en una entidad que realiza un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros; y

(e) establecido las políticas contables adecuadas, incluyendo políticas de valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

22. Los elementos clave del proceso de gestión de riesgos y de control interno relacionados con los instrumentos financieros de una entidad incluyen:

- Establecer un enfoque para definir la exposición a riesgos que la entidad está dispuesta a asumir cuando realiza transacciones con instrumentos financieros (a lo que se le podría denominar como su "apetito por el riesgo"), incluyendo políticas para invertir en instrumentos financieros, y el marco de control en el que se realizan las actividades con instrumentos financieros;
- establecer procesos para la documentación y autorización de nuevos tipos de transacciones con instrumentos financieros que consideren los riesgos contables, reglamentarios, legales, financieros y operativos relacionados con dichos instrumentos;
- procesar las transacciones con instrumentos financieros, incluyendo confirmaciones y conciliaciones de tenencias de efectivo y activos con estados externos, así como el proceso de pago;

- segregación de funciones entre aquellos que invierten o negocian con instrumentos financieros y los responsables de procesar, valorar y confirmar dichos instrumentos. Por ejemplo, una función de desarrollo de modelos que participa en la fijación de precios es menos objetiva que otra que está separada funcional y organizacionalmente de la función de atención a clientes;
- procesos y controles de valoración, incluyendo controles sobre la información obtenida de fuentes externas de precios; y
- seguimiento de controles.

23. La naturaleza de los riesgos por lo general varía entre las entidades con un alto volumen y variedad de instrumentos financieros y aquellas que sólo realizan unas cuantas transacciones con instrumentos financieros. Esto da como resultado distintos enfoques de control interno. Por ejemplo:

- Por lo general, una institución que tiene un gran volumen de instrumentos financieros contará con un tipo de entorno de trabajo con sala de operaciones en el que hay operadores especializados y una segregación de funciones entre los operadores y el personal administrativo (referido a la función de operaciones que verifica la información sobre las operaciones que se hayan realizado, asegurándose de que no contengan errores, y realiza las transferencias necesarias). En estos entornos, los operadores, generalmente, inician contratos verbalmente por teléfono o por medio de una plataforma de negociación electrónica. Capturar las transacciones importantes y el registro preciso de los instrumentos financieros en este tipo de entorno es mucho más difícil que en una entidad que solo cuenta con unos pocos instrumentos financieros, cuya existencia e integridad generalmente pueden confirmarse mediante una confirmación bancaria a unos pocos bancos.
- Por otro lado, las entidades con pocos instrumentos financieros por lo general no cuentan con una segregación de funciones, y su acceso al mercado es limitado. En tales casos, a pesar de que puede resultar más fácil identificar las transacciones con instrumentos financieros, existe el riesgo de que la entidad dependa de un número limitado de personas, lo cual puede incrementar el riesgo de que se inicien transacciones no autorizadas o de que algunas no se registren.

Integridad, exactitud y existencia

24. Los apartados 25-33 describen los controles y procesos que pueden existir en entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo aquéllas que cuentan con una sala de operaciones. Por contra, una entidad que no tenga un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros puede no haber implementado estos controles y procesos, pero en su lugar, confirmar sus transacciones con la contraparte o la cámara de compensación. Hacer esto puede ser relativamente sencillo ya que la entidad sólo negocia con una o dos contrapartes.

Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación

25. Por lo general, para transacciones realizadas por instituciones financieras, los términos de los instrumentos financieros son documentados mediante confirmaciones que se intercambian entre las contrapartes y mediante acuerdos legales. Las cámaras de compensación sirven para el seguimiento del intercambio de confirmaciones, cruzar las operaciones y liquidarlas. Una cámara de compensación central se asocia a un intercambio y las entidades que efectúan compensaciones a través de las cámaras de compensación por lo general cuentan con procesos para gestionar la información que se entrega a éstas.

26. No todas las transacciones se liquidan a través de un intercambio de este tipo. Muchos otros mercados han establecido la práctica de acordar los términos de

las transacciones antes de que comience la liquidación. Para ser eficaz, este proceso debe realizarse en forma separada de quienes negocian los instrumentos financieros para minimizar el riesgo de fraude. En otros mercados, las transacciones se confirman después de que se inicia la liquidación y algunas veces la acumulación de atrasos en las confirmaciones resulta en liquidaciones que comienzan antes de que se hayan acordado por completo todos los términos. Esto representa un riesgo adicional debido a que las entidades que realizan transacciones necesitan confiar en medios alternativos de acordar negociaciones. Estos pueden incluir:

- Aplicar conciliaciones rigurosas entre los registros de los operadores de los instrumentos financieros y los registros de los que liquidan (es importante que exista una sólida segregación de funciones entre ellos), combinado con controles sólidos de seguimiento sobre aquellos que negocian los instrumentos financieros para asegurar la integridad de las transacciones;
- revisar la documentación resumen de las contrapartes que resalte los términos clave aun cuando no se hayan acordado todos los términos; y
- revisar exhaustivamente las ganancias y pérdidas de los operadores para asegurarse que coinciden con lo que ha calculado el área administrativa.

Conciliaciones con bancos y custodios

27. Algunos componentes de los instrumentos financieros, como bonos y acciones, pueden mantenerse en depositarios separados. Además, la mayoría de los instrumentos financieros conllevan pagos en efectivo en algún momento y, a menudo estos flujos de efectivo comienzan en las primeras etapas de vida del contrato. Estos pagos y entradas en efectivo pasan por la cuenta bancaria de la entidad. Una conciliación periódica de los registros de la entidad con los registros de los bancos y custodios externos permite a la entidad asegurarse de que las transacciones se registran adecuadamente.

28. Cabe mencionar que no todos los instrumentos financieros conllevan flujos de efectivo en las primeras etapas de vida del contrato o pueden ser registrados en una bolsa o con un custodio. En estos casos, el proceso de conciliación no logrará identificar operaciones omitidas o registradas erróneamente, por lo que los controles de confirmación se vuelven más importantes. Aun cuando el flujo de efectivo se registre de manera correcta durante las primeras etapas de vida de un instrumento, esto no garantiza que todas las características o términos del instrumento (por ejemplo, el vencimiento o una opción de terminación temprana) se hayan registrado de manera exacta.

29. Adicionalmente, los movimientos de efectivo pueden ser relativamente pequeños en el contexto del tamaño global de las operaciones o del balance general de la propia entidad y, por consiguiente, pueden resultar difíciles de identificar. La importancia de las conciliaciones aumenta cuando el área de finanzas u otro personal del área administrativa revisan los registros contables en todas las cuentas del mayor para asegurarse de que sean válidos y aceptables. Este proceso puede ayudar a identificar si las contrapartidas de los asientos de efectivo relacionadas con los instrumentos financieros no se registraron correctamente. Es importante revisar las cuentas liquidadoras o cuentas de orden, independientemente de su saldo, ya que pueden existir partidas en conciliación compensatorias.

30. En las entidades con un gran volumen de transacciones de instrumentos financieros, los controles de conciliación y confirmación pueden ser automatizados, y de ser así, es necesario contar con controles de TI adecuados para sustentar las transacciones. De manera específica, es necesario tener controles para asegurarse de que la información se haya obtenido de forma íntegra y exacta de fuentes externas (tales como bancos y custodios), así como de los registros de la entidad y que no se manipula antes o durante la conciliación. También es necesario contar con controles para asegurarse de que los criterios bajo los cuales se cruzan los asientos sean lo suficientemente restrictivos para evitar una compensación errónea de las partidas en conciliación.

Otros controles sobre la integridad, exactitud y existencia

31. La complejidad inherente a algunos instrumentos financieros significa que no siempre será clara la forma como deben registrarse en los sistemas de la entidad. En tales casos, la entidad, podrá establecer procesos de control para hacer el seguimiento de las políticas que estipulan cómo deben medirse, registrarse y dar cuenta de tipos de transacciones específicos. Estas políticas generalmente son establecidas y revisadas con anticipación por personal debidamente cualificado capaz de conocer todos los efectos de los instrumentos financieros registrados.

32. Algunas transacciones pueden ser canceladas o corregidas después de su ejecución inicial. La aplicación de controles adecuados en relación con las cancelaciones o correcciones puede mitigar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error. Adicionalmente, existe la posibilidad de que una entidad cuente con un proceso para reconfirmar las transacciones canceladas o corregidas.

33. En instituciones financieras con un alto volumen de negociaciones, un empleado de alto rango generalmente revisa los beneficios y pérdidas diarias en los libros de los operadores individuales para valorar si son razonables en base al conocimiento del mercado del empleado. Ello permite que la entidad determine qué transacciones en particular no se registraron completa o exactamente, o identifique fraude por parte de un operador en particular Es importante que existan procedimientos de autorización de las transacciones que sustenten la revisión por parte del empleado de más alto nivel.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

34. En muchos marcos de información financiera los instrumentos financieros, incluyendo los derivados implícitos, se miden frecuentemente a valor razonable para fines de su presentación en el balance, calculando las pérdidas o beneficios, y/o la información a revelar. En general, el objetivo de la medición a valor razonable es llegar al precio con el cual se llevaría a cabo una transacción ordenada entre los participantes del mercado a la fecha de la medición bajo las condiciones actuales del mercado; es decir, no es el precio de una transacción por una liquidación forzosa o una venta urgente. Para cumplir con este objetivo, se toma en cuenta toda la información de mercado pertinente que se tenga disponible.

35. Las mediciones a valor razonable de los activos y pasivos financieros pueden darse durante el registro inicial de las transacciones y posteriormente cuando haya cambios en el valor. Los cambios en las mediciones del valor razonable que ocurren con el paso del tiempo pueden ser tratados de diferentes maneras bajo diferentes marcos de información financiera. Por ejemplo, dichos cambios pueden registrarse como beneficio o pérdida, o pueden registrarse en otras partidas de ingresos. También, dependiendo del marco de información financiera aplicable, será necesario que todo el instrumento financiero o sólo uno de sus componentes (por ejemplo, un derivado implícito cuando se reconozca contablemente por separado) se mida a su valor razonable.

36. Algunos marcos de información financiera establecen una jerarquía del valor razonable para incrementar la congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información a revelar relacionada. Los datos pueden clasificarse en diferentes niveles, tales como:

    - Datos Nivel 1—Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos financieros idénticos a los que puede acceder la entidad a la fecha de la medición.

    - Datos Nivel 2—Datos distintos a los precios cotizados incluidos en el nivel 1, que son observables para los activos o pasivos financieros, ya sea directa o indirectamente. Si los activos o pasivos financieros tienen un plazo específico (contractual), los datos de nivel 2 deben ser observables durante sustancialmente todo el plazo del activo o pasivo financiero. Los datos de nivel 2 incluyen los siguientes:

- Precios cotizados de activos o pasivos financieros similares en mercados activos.
- Precios cotizados de activos o pasivos financieros idénticos en mercados que no están activos.
- Datos distintos a los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo financiero (por ejemplo, tipos de interés y curvas de rendimiento observables a intervalos comúnmente indicados, volatilidades implícitas y diferenciales de deuda).
- Los datos derivados, o corroborados principalmente por información observable del mercado mediante correlación u otros métodos (datos corroborados por el mercado).

• Datos Nivel 3—Datos no observables para el activo o pasivo financiero. Los datos no observables se utilizan para medir el valor razonable cuando no hay datos observables disponibles, a efectos de determinar dicho valor aun cuando haya poca o nula actividad de mercado para el activo o pasivo financiero a la fecha de medición.

En general, la incertidumbre en la medición se incrementa conforme los instrumentos financieros cambian del nivel 1 al nivel 2, o del nivel 2 al nivel 3. También, dentro del nivel 2 puede haber un grado de incertidumbre considerable en cuanto a la medición, dependiendo de la posibilidad de observar los datos, la complejidad del instrumento financiero, su valoración y otros factores.

37. Ciertos marcos de información financiera pueden requerir o permitir que la entidad realice ajustes para compensar la incertidumbre en la medición para incorporar los riesgos que un participante del mercado consideraría en el momento de fijar el precio, con el fin de considerar la incertidumbre en cuanto a los riesgos relacionados con la fijación del precio o los flujos de efectivo de los instrumentos financieros. Por ejemplo:

- Ajustes al modelo. Algunos modelos pueden contener una deficiencia conocida o el resultado de la calibración puede resaltar la deficiencia en la medición del valor razonable, de conformidad con el marco de información financiera.
- Ajustes a los riesgos de crédito. Algunos modelos no toman en cuenta el riesgo de crédito, incluyendo el riesgo de la contraparte y el riesgo de crédito de la propia entidad.
- Ajustes de liquidez. Algunos modelos calculan un precio del mercado medio, aun cuando el marco de información financiera pudiera requerir el uso de un importe ajustado por la liquidez, como el margen entre el precio de compra y el precio de venta. Otro ajuste por liquidez, más discrecional, reconoce que algunos instrumentos financieros no son líquidos, lo cual afecta la valoración.
- Otros ajustes por riesgo. Un valor medido utilizando un modelo que no toma en cuenta todos los demás factores que los participantes del mercado considerarían al fijar los precios del instrumento financiero, puede no representar el valor razonable a la fecha de medición y, por consiguiente, tendría que ser ajustado por separado para cumplir con el marco de información financiera aplicable.

Aquellos ajustes que cambien la medición y valoración de los instrumentos financieros, de tal manera que se aparte de su valor razonable según la definición de este bajo el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, para adoptar una posición conservadora, no son adecuados.

Datos Observables y No Observables

38. Como se mencionó anteriormente, el marco de información financiera a menudo clasifica los datos de acuerdo con la posibilidad de ser observados. En la medida en que disminuye la actividad en un mercado de instrumentos financieros y también lo hace la posibilidad de observar los datos, aumenta la incertidumbre en la medición. La naturaleza y fiabilidad de la información

disponible para sustentar la valoración de los instrumentos financieros varían dependiendo de la posibilidad de observar los datos para su medición, la cual se ve influenciada por la naturaleza del mercado (por ejemplo, el nivel de actividad del mercado y si es a través de un mercado bursátil o extrabursátil). Por consiguiente, existe una continuidad de la naturaleza y fiabilidad de la evidencia utilizada para sustentar la valoración, y se vuelve más difícil para la entidad obtener información que sustente la valoración cuando los mercados se vuelven inactivos y los datos menos observables.

39. Cuando no hay datos observables disponibles, una entidad utiliza datos no observables (datos de nivel 3) que reflejan las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían al fijar los precios de un activo financiero o pasivo financiero, incluyendo hipótesis sobre riesgos. Los datos no observables se elaboran utilizando la mejor información disponible dada las circunstancias. Para elaborar datos no observables, una entidad comienza con sus propios datos, los cuales se ajustan si la información razonablemente disponible indica que: (a) otros participantes del mercado utilizarían diferentes datos, o (b) la entidad tiene una característica o situación que los otros participantes del mercado no tienen (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad).

Efecto de Mercados Inactivos

40. La incertidumbre en la medición se incrementa, y la valoración se vuelve más complicada, cuando se vuelven inactivos los mercados en los que se negocian los instrumentos financieros o sus componentes. No hay un momento claro en que se considera que un mercado se ha vuelto inactivo, aunque los marcos de información financiera pueden proporcionar una orientación a este respecto. Las características de un mercado inactivo incluyen una disminución significativa en el volumen y nivel de operaciones, que los precios disponibles varíen significativamente con el paso del tiempo o entre los participantes del mercado o que los precios no se hayan actualizado. Sin embargo, valorar si un mercado está inactivo requiere la aplicación del juicio.

41. Cuando un mercado está inactivo: los precios cotizados pueden ser obsoletos (es decir, desactualizados), pueden no representar los precios a los cuales los participantes del mercado pueden negociar un instrumento o pueden representar transacciones forzadas (como cuando un vendedor tiene la obligación de vender un activo para cumplir con requerimientos reglamentarios o legales, necesita disponer de un activo inmediatamente para tener liquidez o hay un único comprador potencial como resultado de restricciones legales o de tiempo impuestas). Por consiguiente, las valoraciones bajo estas circunstancias se preparan con base en los datos de nivel 2 y de nivel 3. Bajo tales circunstancias, las entidades pueden tener:

- Una política de valoración que incluya procesos para determinar si hay datos de nivel 1 disponibles;
- un conocimiento sobre la forma cómo se calcularon precios específicos o los datos de fuentes externas que se utilizaron como datos para las técnicas de valoración con el fin de valorar su fiabilidad. Por ejemplo, en un mercado activo, es más probable que una cotización de un corredor de instrumentos financieros que no se hayan negociado, refleje transacciones reales de un instrumento financiero similar, pero, conforme el mercado se vuelva menos activo, la cotización del corredor puede depender más de sus propias técnicas de valoración;
- un conocimiento del empeoramiento de las condiciones del negocio que afecta a la contraparte, así como este empeoramiento en entidades similares a la contraparte puede indicar que la contraparte no cumplirá con sus obligaciones (es decir, riesgo de incumplimiento);
- políticas para ajustar las valoraciones por incertidumbre en la medición. Tales ajustes pueden incluir ajustes al modelo, ajustes por falta de liquidez, ajustes por riesgo de crédito, y ajustes por otros riesgos;
- la capacidad para calcular el rango de resultados realistas tomando en cuenta el número de incertidumbres que existen; por ejemplo, al realizar un análisis de sensibilidad; y

- políticas para identificar cuándo los datos sobre la medición del valor razonable cambian a un nivel diferente en la jerarquía del valor razonable.

42. Se pueden presentar dificultades particulares cuando hay una reducción severa o incluso un cese total de operaciones con un cierto tipo de instrumento financiero. En estas circunstancias, existe la posibilidad de que los instrumentos financieros que hayan sido valorados con anterioridad utilizando precios de mercado deban ser valorados utilizando un modelo.

Proceso de valoración de la entidad

43. Las técnicas que puede utilizar una entidad para valorar sus instrumentos financieros incluyen precios observables, transacciones recientes, y modelos que utilizan datos observables y no observables. La entidad también puede utilizar:

    (a) Una fuente de precios externa, como por ejemplo servicio de información de precios o la cotización de un corredor; o

    (b) un experto en valoraciones.

    La fuente de precios externa y los expertos en valoraciones pueden utilizar una o más de estas técnicas de valoración.

44. En muchos marcos de información financiera, la mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero se encuentra en las transacciones contemporáneas en un mercado activo (es decir, datos nivel 1). En estos casos, la valoración de un instrumento financiero puede ser relativamente sencilla. Los precios cotizados para los instrumentos financieros que cotizan en bolsa o negociados en mercados líquidos extrabursátiles pueden obtenerse de fuentes como publicaciones financieras, las propias bolsas de valores o las fuentes de precios externas. Cuando se utilizan precios cotizados, es importante que la entidad conozca las bases sobre las cuales se proporciona la cotización, con el fin de asegurar que el precio refleja las condiciones del mercado a la fecha de medición. Los precios cotizados obtenidos de las publicaciones o de las bolsas de valores pueden proporcionar evidencia suficiente del valor razonable cuando, por ejemplo:

    (a) Los precios no están actualizados u "obsoletos" (por ejemplo, si la cotización está basada en el último precio negociado y la negociación ocurrió hace tiempo); y

    (b) las cotizaciones son precios a los cuales los corredores realmente negociarían el instrumento financiero con suficiente frecuencia y volumen.

45. Cuando no hay un precio de mercado actual observable para el instrumento financiero (es decir, datos de nivel 1), será necesario que la entidad reúna otros indicadores de precio para que los utilice en una técnica de valoración, con el fin de valorar el instrumento financiero. Los indicadores de precios pueden incluir:

    - Transacciones recientes, incluyendo las transacciones posteriores a la fecha de los estados financieros del mismo instrumento. Se debe considerar si es necesario realizar un ajuste debido a cambios en las condiciones de mercado entre la fecha de medición y la fecha en que se realizó la transacción, ya que estas transacciones no son necesariamente indicativas de las condiciones del mercado que prevalecían a la fecha de los estados financieros. Adicionalmente, es posible que la transacción represente una transacción forzada y, por lo tanto, que no sea indicativa del precio en una operación ordenada.

    - Transacciones actuales o recientes de instrumentos similares, con frecuencia conocidos como "precios proxy" (representantes). Será necesario realizar ajustes al precio del proxy para reflejar las diferencias que existen entre éste y el instrumento al que se le va a asignar un precio; por ejemplo, para tomar en cuenta las diferencias en los riesgos de liquidez y de crédito entre los dos instrumentos.

    - Índices para instrumentos similares. Al igual que con las transacciones con instrumentos similares, será necesario realizar ajustes para reflejar la

diferencia entre el instrumento del que se va a fijar el precio y el(los) instrumento(s) del (de los) cual(es) se obtiene el índice utilizado.

46. Se espera que la entidad documente sus políticas de valoración y el modelo utilizado para valorar el instrumento financiero, incluyendo los motivos por los cuales se utilizó el(los) modelo(os), la selección de las hipótesis para reflejar la metodología de valoración, y las consideraciones de la entidad en cuanto a si es necesario realizar ajustes para reflejar la incertidumbre en la medición.

Modelos

47. Se pueden utilizar modelos para valorar los instrumentos financieros cuando el precio no puede ser observado directamente en el mercado. Los modelos utilizados pueden ser tan sencillos como una fórmula para fijar precios de bonos comúnmente utilizada o pueden suponer el uso de complejas herramientas de software específicamente desarrolladas para valorar los instrumentos financieros con datos de nivel 3. Muchos de los modelos se basan en cálculos de los flujos de efectivo descontados.

48. Los modelos incluyen una metodología, hipótesis y datos. La metodología describe las reglas o principios que gobiernan la relación entre las variables en la valoración. Las hipótesis incluyen estimaciones de variables inciertas que se utilizan en el modelo. Los datos pueden incluir información real o hipotética acerca del instrumento financiero, u otros datos sobre el instrumento financiero.

49. Dependiendo de las circunstancias, los temas que la entidad puede abordar cuando establece o valida un modelo para un instrumento financiero incluyen si:

- El modelo es validado antes de su uso, con revisiones periódicas para asegurar que sigue siendo adecuado para el uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir evaluaciones de:
  - la integridad matemática y la solidez teórica de la metodología, incluyendo la adecuación de los parámetros y sensibilidades;
  - la congruencia e integridad de los datos del modelo con respecto a las prácticas del mercado, y si hay datos adecuados disponibles para ser utilizados en el modelo;
- existen controles de seguridad y procedimientos y políticas de control de cambios adecuadas sobre el modelo;
- el modelo se cambia o ajusta de forma adecuada y periódica para reflejar los cambios en las condiciones del mercado;
- el modelo es calibrado, revisado y probado periódicamente para su validación por una función objetiva e independiente. Ello es un medio para asegurar que los datos del modelo son una representación fiel del valor que los participantes del mercado asignarían al instrumento financiero;
- el modelo maximiza el uso de los datos observables relevantes y minimiza el uso de datos no observables;
- se realizan ajustes a los resultados del modelo para reflejar las hipótesis que los participantes del mercado aplicarían en circunstancias similares;
- el modelo se documenta adecuadamente, incluyendo las aplicaciones y limitaciones previstas del modelo y sus parámetros clave, datos requeridos, resultados de cualquier análisis de validación realizado y cualquier ajuste que se haga a los resultados del modelo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo de instrumento financiero común

50. A continuación, se describe cómo pueden ser aplicados los modelos para valorar un instrumento financiero común: títulos respaldados por activos.[9] Debido a que los títulos respaldados por activos con frecuencia se valoran con base en datos de nivel 2 o nivel 3, generalmente se valoran utilizando modelos, lo cual requiere que la entidad:

    - Conozca el tipo de título—considerando: (a) la garantía "colateral" subyacente y (b) los términos del título. La garantía "colateral" subyacente se utiliza para estimar el momento de realización y los montos de los flujos de efectivo, tales como pagos del principal e intereses de las hipotecas o tarjetas de crédito.

    - Conozca los términos de los títulos—esto incluye valorar los derechos contractuales de los flujos de efectivo, tales como listas de prioridad de reembolso y los casos de incumplimiento. La lista de prioridad de reembolso, a la que con frecuencia se le conoce como prelación, se refiere a los términos bajo los cuales se requiere que se les pague a algunas clases de tenedores de títulos (deuda preferente) antes que a otros (deuda subordinada). Los derechos que tiene cada clase de tenedores de títulos sobre los flujos de efectivo, a lo que con frecuencia se le conoce como la "cascada" de flujo de efectivo, junto con las hipótesis relacionados con el momento de realización y el monto de los flujos de efectivo, se utilizan para obtener un conjunto de flujos de efectivo estimados para cada clase de tenedor de títulos. Los flujos de efectivo esperados son posteriormente descontados para obtener un valor razonable estimado.

51. Los flujos de efectivo de un activo de garantía de respaldo pude ser afectado por pagos anticipados del colateral subyacente y por el riesgo potencial de incumplimiento y la gravedad de las pérdidas estimadas resultantes. Las hipótesis de pagos anticipados, de ser aplicables, por lo general se basan en valorar los tipos de interés del mercado para garantías similares contra los tipos de la garantía subyacente del título. Por ejemplo, si bajan los tipos de interés del mercado para hipotecas, entonces las hipotecas subyacentes de un título pueden experimentar un índice de pagos anticipados más elevado de lo inicialmente previsto. Para estimar la posibilidad de incumplimiento y la severidad de las pérdidas se debe realizar una valoración detallada de las garantías "colateral" subyacentes y del deudor, para estimar los índices de incumplimiento. Por ejemplo, cuando una garantía "colateral" subyacente comprende hipotecas residenciales, la severidad de las pérdidas puede verse afectada por las estimaciones de los precios de las viviendas durante la vigencia del título.

Fuentes de precios externas

52. Las entidades pueden utilizar fuentes de precios de terceros para obtener información sobre el valor razonable. La preparación de los estados financieros de una entidad, incluyendo la valoración de los instrumentos financieros y la preparación de la información a revelar en los estados financieros relativa a dichos instrumentos, puede requerir de un grado de especialización técnica que la dirección no posee. A veces, una entidad no puede desarrollar técnicas de valoración adecuadas, incluyendo modelos que pudieran ser utilizados en una valoración, por lo que puede utilizar fuentes de precios externas para efectuar la valoración o para proporcionar información a revelar en los estados financieros. De manera específica, este puede ser el caso de las pequeñas entidades o de entidades que no realizan un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros (por ejemplo, las instituciones no financieras que cuentan con un departamento de tesorería). Aun cuando la dirección de una entidad haya utilizado una fuente externa proveedora de precios, ella es, en última instancia, la responsable de la valoración.

[9] Un título respaldado por activos es un instrumento que está respaldado por un grupo de activos subyacentes (conocidos como colateral, tales como cuentas por cobrar de tarjetas de crédito o préstamos para vehículos) y obtiene valor e ingresos de aquellos activos subyacentes.

53. También pueden utilizarse fuentes de precios externas porque es posible que la entidad no pueda valorar el volumen de títulos durante un breve periodo de tiempo. Generalmente, este es el caso de los fondos de inversión negociados para los cuales se debe determinar un valor neto del activo cada día. En otros casos, es posible que la entidad tenga su propio proceso para fijar precios, pero utilice fuentes de precios externas para corroborar sus propias valoraciones.

54. Por una o más de estas razones, muchas entidades utilizan fuentes de precios externas cuando valoran sus títulos ya sea como fuente primaria o para corroborar sus propias valoraciones. Las fuentes de precios externas normalmente se encuentran dentro de las siguientes categorías:

- Servicios de información de precios, incluyendo los servicios de precios por consenso; y
- corredores que proporcionan cotizaciones.

Servicios de información de precios

55. Servicios de información de precios proporcionan a las entidades precios e información relacionada con los precios para una gran variedad de instrumentos financieros, y con frecuencia realizan valoraciones diarias de un gran número de instrumentos financieros. Estas valoraciones pueden realizarse recabando datos y precios del mercado de una amplia variedad de fuentes, incluyendo los formadores del mercado y, en algunos casos, por medio de técnicas de valoración internas para obtener valores razonables estimados. Los servicios de información de precios pueden combinar un gran número de métodos para llegar al precio. Los servicios de información de precios generalmente se utilizan como una fuente de precios basada en datos de nivel 2. Los servicios de información de precios pueden tener controles sólidos en torno a la forma cómo se desarrollan los precios y sus clientes a menudo incluyen una gran variedad de partes, incluyendo inversores que compran y venden instrumentos financieros, las funciones de administrativa y de comprobación, los auditores y otros.

56. Los servicios de información de precios normalmente cuentan con un proceso formal para que los clientes cuestionen los precios recibidos. Este proceso de objeción por lo general requiere que el cliente proporcione evidencia que sustente otro precio, y las objeciones se clasifican en base a la calidad de la evidencia proporcionada. Por ejemplo, se puede admitir una objeción basada en una venta reciente del mismo instrumento que no era del conocimiento del servicio de información de precios, en tanto que una objeción basada en una técnica de valoración del mismo cliente puede ser minuciosamente examinada. De esta manera, un servicio de información de precios con un gran número de participantes líderes que compren o vendan instrumentos financieros puede ser más capaz de corregir constantemente los precios para que reflejen mejor la información que se encuentra disponible para los participantes del mercado.

Servicios de fijación de precios de consenso

57. Algunas entidades pueden usar información acerca de los precios de los servicios de información de precios por consenso, la cual es diferente a la proporcionada por otros proveedores de precios. Los servicios de información de precios por consenso obtienen información sobre los precios de instrumentos de las diferentes entidades participantes (suscriptores). Cada suscriptor proporciona precios al proveedor de precios. El proveedor de precios gestiona esta información de forma confidencial e informa a cada suscriptor del precio por consenso, que por lo general es un promedio aritmético de los datos calculados, después de aplicar un proceso de depuración de datos para eliminar valores atípicos. Para algunos mercados, tal como el de los derivados exóticos, los precios de consenso podrían constituir los mejores datos disponibles. Sin embargo, se toman en consideración muchos factores cuando se evalúa la fidelidad en la representación de los precios por consenso incluyendo, por ejemplo:

- Si los precios proporcionados por los suscriptores están basados en transacciones reales o si solo son precios indicativos basados en sus propias técnicas de valoración.
- El número de fuentes de las cuales se obtuvieron los precios.

- La calidad de las fuentes utilizadas por el servicio de información de precios por consenso.
- Si los participantes incluyen a los participantes líderes del mercado.

58. Por lo general, los precios por consenso se encuentran únicamente disponibles para suscriptores que han proporcionado sus propios precios al servicio. En consecuencia, no todas las entidades tendrán acceso directo a los precios por consenso. Debido a que por lo general un suscriptor no puede saber cómo se estimaron los precios presentados, es posible que se requieran otras fuentes de evidencia además de la información de los servicios de información de precios por consenso para que la entidad pueda sustentar su valoración. De manera específica, este puede ser el caso cuando la fuente proporciona precios indicativos determinados en base a sus propias técnicas de valoración de la fuente y la entidad no puede obtener un conocimiento de cómo estas fuentes calcularon sus precios.

Corredores que proporcionan cotizaciones

59. Debido a que los corredores sólo proporcionan cotizaciones como un servicio incidental para sus clientes, las cotizaciones que proporcionan difieren en muchos aspectos de los precios obtenidos por los servicios de información de precios. Los corredores pueden ser reacios a proporcionar información acerca del proceso utilizado para desarrollar su cotización, pero a la vez tienen acceso a información sobre transacciones de las cuales los servicios de información de precios pueden no tener conocimiento. Las cotizaciones de corredores pueden ser ejecutables o indicativas. Las cotizaciones indicativas representan la mejor estimación del valor razonable calculada por el corredor, en tanto que una cotización ejecutable implica que el corredor está dispuesto a realizar la transacción al precio determinado. Las cotizaciones ejecutables constituyen una sólida evidencia del valor razonable. Las cotizaciones indicativas representan evidencia menos fuerte debido a la falta de transparencia en los métodos utilizados por el corredor para fijar la cotización. Además, el rigor de los controles sobre la cotización de los corredores a menudo varía dependiendo de si el corredor también mantiene los mismos títulos en su propia cartera. Las cotizaciones de los corredores a menudo se utilizan para títulos con datos de nivel 3 y en algunas ocasiones pueden constituir la única información externa disponible.

Consideraciones adicionales en relación con las fuentes externas de precios

60. Conocer la forma en que una fuente proveedora de precios calculó un precio permite a la entidad determinar si es adecuado utilizar dicha información en su valoración, inclusive como dato en una técnica de valoración y en qué nivel de datos debe clasificarse el título para fines de revelación. Por ejemplo, una fuente externa proveedora de precios puede valorar los instrumentos financieros utilizando sus propios modelos, y es importante que la entidad conozca la metodología, las hipótesis y los datos utilizados.

61. Si las mediciones de valor razonable obtenidas de las fuentes externas de precios no se basan en los precios actuales de un mercado activo, será necesario que la entidad evalúe si las mediciones del valor razonable se obtuvieron de una manera que sea congruente con el marco de información financiera aplicable. Esta valoración debe incluir las siguientes consideraciones:

    - Cómo se determinó el valor razonable. Por ejemplo, si el valor razonable fue determinado utilizando una técnica de valoración, con el fin de valorar si dicha técnica es congruente con el objetivo de medición del valor razonable;
    - si la cotización es un precio indicativo, un margen indicativo, o una oferta vinculante; y
    - con qué frecuencia las fuentes externas de precios estiman el valor razonable, para poder valorar si dicha estimación refleja las condiciones del mercado a la fecha de la medición.

    El hecho de conocer las bases sobre las cuales las fuentes externas de precios determinaron sus cotizaciones en el contexto de los instrumentos financieros que tiene la entidad le ayuda a la entidad a valorar la relevancia y fiabilidad de

esta evidencia para sustentar sus valoraciones.

62. Es posible que haya disparidades entre los indicadores de precios de diferentes fuentes. El hecho de conocer la forma en que se desarrollaron los indicadores de precios, y de investigar estas disparidades, ayuda a la entidad a corroborar la evidencia utilizada para su valoración de los instrumentos financieros, con el fin de valorar si la valoración es razonable. A veces tomar tan solo el promedio de las cotizaciones proporcionadas, sin hacer una mayor investigación, no es lo más conveniente debido a que un precio dentro del rango puede ser el más representativo del valor razonable sin ser el promedio. Para valorar si sus valoraciones de los instrumentos financieros son razonables, la entidad puede:

- Considerar si las transacciones consideradas representan transacciones forzadas en lugar de transacciones entre compradores y vendedores dispuestos. Esto puede invalidar el precio como punto de comparación;
- analizar los flujos de efectivo futuros esperados del instrumento. Esto podría utilizarse como indicador de los datos de precios más relevantes;
- dependiendo de la naturaleza de lo que no es observable, extrapolar desde los precios observados hasta los no observados (por ejemplo, cuando hay precios observados de instrumentos con vencimientos de hasta diez años, la curva de precios de diez años puede ser extrapolada más allá de los diez años como un indicador). Es necesario procurar que la extrapolación no se aleje tanto de la curva observable de tal manera que su relación con los precios observables se vuelva tan tenue que ya no sea confiable;
- comparar entre sí los precios dentro de un portafolio de instrumentos financieros entre sí para asegurarse que los valores entre instrumentos financieros similares sean congruentes;
- usar más de un modelo para corroborar los resultados de cada uno, tomando en consideración los datos e hipótesis utilizados en cada uno; o
- valorar los movimientos en los precios de los instrumentos para fines de cobertura y las garantías relacionadas.

Para llegar a una conclusión sobre una valoración, una entidad también puede considerar otros factores que pueden ser propios de las circunstancias de la entidad.

Contratación de expertos en valoraciones

63. Una entidad puede contratar a un experto en valoraciones de una banca de inversión, corredor o de otra firma de valoración para valorar todos o algunos de sus títulos. A diferencia de los servicios de información de precios y de las cotizaciones proporcionadas por un corredor, por lo general, la metodología y los datos utilizados por un experto en valoraciones se encuentran disponibles de forma inmediata para la entidad. Aunque la entidad haya contratado a un experto, ella es la responsable final de la valoración utilizada.

Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros

64. Conocer el efecto del riesgo de crédito es un aspecto importante de la valoración tanto de los activos como de los pasivos financieros. Esta valoración debe reflejar la calidad del crédito y la solidez financiera tanto del emisor como de cualquier proveedor de respaldo crediticio. En algunos marcos de información financiera, la medición de un pasivo financiero supone que éste ha sido transferido a un participante del mercado a la fecha de la medición. Cuando no hay un precio de mercado observable para un pasivo financiero, su valor normalmente se mide utilizando el mismo método que utilizaría la contraparte para medir el valor del activo correspondiente, salvo que existan factores específicos en cuanto al pasivo (como una mejora crediticia de un tercero). En

especial, el riesgo de crédito propio de la entidad,[10] a menudo puede ser difícil de medir.

Presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

65. La mayoría de los marcos de información financiera requieren revelar información en los estados financieros que permita a los usuarios de estos tener información significativa sobre los efectos de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, incluyendo los riesgos e incertidumbre relacionados con los instrumentos financieros.

66. La mayoría de los marcos requieren revelar información cuantitativa y cualitativa (incluyendo las políticas contables) relacionada con los instrumentos financieros. Los requerimientos contables sobre las mediciones de valor razonable en los estados financieros y la información a revelar son amplios en la mayoría de los marcos de información financiera y no sólo abarcan la valoración de los instrumentos financieros. Por ejemplo, la información a revelar cualitativa relativa a los instrumentos financieros proporciona información contextual importante sobre sus características y flujos de efectivo futuros, lo que puede ayudar a los inversores a entender los riesgos a los que están expuestas las entidades.

Categorías de las revelaciones de información

67. Los requerimientos de información a revelar incluyen:

    (a) Información a revelar cuantitativa derivada de los importes incluidos en los estados financieros, por ejemplo, las diferentes categorías de activos y pasivos financieros;

    (b) información a revelar cuantitativa que requiere de la aplicación de un juicio profesional significativo, por ejemplo, el análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que está expuesta la entidad; e

    (c) información a revelar cualitativa, por ejemplo, la que describe el gobierno corporativo de la entidad sobre los instrumentos financieros; los objetivos, controles, políticas y procesos para gestionar cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros y los métodos utilizados para medir los riesgos.

68. Cuanto más sensible sea la valoración a los cambios de una determinada variable, más probable será que se deba incluir una revelación de información que describa la incertidumbre en torno a la valoración. Algunos marcos de información financiera podrán requerir también la revelación de los análisis de sensibilidad, incluyendo los efectos de cambios en las hipótesis utilizadas en las técnicas de valoración de la entidad. Por ejemplo, la información a revelar adicional requerida para los instrumentos financieros con mediciones del valor razonable clasificadas dentro de los datos de nivel 3 en la jerarquía del valor razonable tienen como fin informar a los usuarios de los estados financieros sobre los efectos de las mediciones del valor razonable que utilizan los datos más subjetivos.

69. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información que permita a los usuarios de los estados financieros valorar la naturaleza y el alcance de los riesgos que derivados de los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad a la fecha del informe. Estas revelaciones de información pueden incluirse en las notas a los estados financieros, o en la discusión y análisis de la dirección dentro de su informe anual, con referencias cruzadas a los estados financieros auditados. El grado de detalle de la información a revelar depende del grado de exposición a riesgos relacionada con los instrumentos financieros de la entidad. Esto incluye revelaciones de información cualitativas acerca de:

    - La exposición a riesgos y cómo surgieron, incluyendo los posibles efectos sobre los requerimientos de liquidez y garantía futuros de la entidad;

[10] El riesgo de crédito propio es la cuantía del cambio en el valor razonable que no es atribuible a los cambios en las condiciones del mercado.

- los objetivos, políticas y procesos de la entidad para la gestión de riesgos y los métodos utilizados para su medición; y
- cualquier cambio en las exposiciones a riesgos o en los objetivos, políticas o procesos para la su gestión con respecto al periodo anterior.

Sección II — Consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros

70. Ciertos factores pueden hacer que la auditoría de los instrumentos financieros sea especialmente difícil. Por ejemplo:

- Es posible que resulte difícil tanto para la entidad como para el auditor conocer la naturaleza de los instrumentos financieros y para qué se utilizan, así como los riesgos a los que la entidad está expuesta.
- La actitud del mercado y su grado de liquidez pueden cambiar rápidamente, ejerciendo presión sobre la entidad para que gestione sus riesgos de manera eficaz.
- Es posible que resulte difícil obtener evidencia que sustente la valoración.
- Los pagos individuales asociados a ciertos instrumentos financieros pueden ser significativos, lo cual puede incrementar el riesgo de malversación de activos.
- Es posible que aun cuando las cantidades registradas en los estados financieros relativos a los instrumentos financieros no sean significativas, existan riesgos significativos y exposiciones asociadas a estos instrumentos financieros.
- Algunos empleados pueden ejercer influencia significativa sobre las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, especialmente cuando su compensación personal está ligada con el resultado de los instrumentos financieros, y si existe una dependencia excesiva en estas personas por parte de otros dentro de la entidad.

Estos factores pueden dar lugar a riesgos y ocultar los factores relevantes, lo que puede afectar la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, y pueden surgir rápidamente riesgos latentes, especialmente en condiciones de mercado adversas.

Escepticismo Profesional[11]

71. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia de auditoría y para ayudar al auditor a estar alerta sobre posibles indicios de sesgo de la dirección de la entidad. Dicho escepticismo incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de la documentación, las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye estar alerta a condiciones que pudieran indicar una posible incorrección debida a fraude o error y considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.

72. Aplicar el escepticismo profesional se requiere en todas las circunstancias, y la necesidad de escepticismo profesional aumenta en función de la complejidad de los instrumentos financieros, por ejemplo con respecto a:

- Valorar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo cual puede ser especialmente difícil cuando se utilizan modelos o para determinar si los mercados están inactivos.
- Valorar los juicios de la dirección, y la posibilidad de sesgo de la dirección, al aplicar el marco de información financiera aplicable a la entidad, especialmente la selección por parte de la dirección de las técnicas de valoración y el uso de hipótesis en las técnicas de valoración, y al hacer frente a situaciones en las que difieren los juicios del auditor de los juicios de la dirección.

[11] NIA 200, apartado 15.

- Alcanzar conclusiones con base en la evidencia de auditoría obtenida; por ejemplo, valorar la razonabilidad de las valoraciones preparadas por los expertos de la dirección y valorar si la información a revelar en los estados financieros logra una presentación fiel.

Consideraciones en la planificación[12]

73. El enfoque del auditor al planificar la auditoría se centra especialmente en:

- Conocer los requerimientos contables y de información a revelar de la entidad;
- conocer los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad, y sus objetivos y riesgos;
- determinar si se necesitan cualificaciones y conocimientos especializados para la auditoría;
- conocer y valorar el sistema de control interno a la luz de las transacciones con instrumentos financieros y los sistemas de información de la entidad que están dentro del alcance de la auditoría;
- conocer la naturaleza, rol y actividades de la función de auditoría interna de la entidad;
- conocer el proceso de la dirección para valorar los instrumentos financieros, lo que incluye determinar si la dirección ha contratado a un experto o los servicios de un tercero; y
- valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Conocimiento de los requerimientos contables y de información a revelar

74. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, con respecto a las estimaciones contables, incluyendo la correspondiente información a revelar y cualquier requerimiento reglamentario.[13] Los mismos requerimientos del marco de información financiera aplicable a los instrumentos financieros pueden ser complejos y requerir información a revelar extensa. Leer esta NIPA no sustituye el conocimiento total de todos los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Ciertos marcos de información financiera requieren que se tomen en cuenta áreas tales como:

- Contabilidad de coberturas;
- contabilidad de beneficios o pérdidas del "Día 1";
- reconocimiento y baja en cuentas de transacciones con instrumentos financieros;
- riesgo de crédito propio; y
- riesgo de transferencia y la baja en cuentas del mismo, especialmente cuando la entidad participó en generación y estructuración de instrumentos financieros complejos.

Conocimiento de los instrumentos financieros

75. Las características de los instrumentos financieros pueden obscurecer ciertos elementos de riesgos y exposición. Obtener un conocimiento de los instrumentos en los cuales la entidad ha invertido o a los cuales está expuesta, incluyendo las características de los instrumentos, ayuda al auditor a identificar si:

- Algún aspecto importante de una transacción no se ha considerado o está registrado incorrectamente;

---

[12] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, aborda la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de estados financieros.

[13] NIA 540, apartado 8(a).

- la valoración parece ser adecuada;
- la entidad conoce y gestiona cabalmente los riesgos inherentes a ellos; y
- los instrumentos financieros están clasificados adecuadamente como activos y pasivos circulantes y no circulantes (corrientes y no corrientes).

76. Ejemplos de los factores que el auditor debe considerar para obtener un conocimiento de los instrumentos financieros de la entidad incluyen:

- A qué tipos de instrumentos financieros está expuesta la entidad;
- el uso al que se destinan;
- el conocimiento de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad sobre los instrumentos financieros, su uso y los requerimientos contables correspondientes;
- los términos y características exactos de los instrumentos para conocer completamente sus efectos, y especialmente en el caso de transacciones vinculadas, el impacto global de las transacciones con instrumentos financieros;
- cómo encajan los instrumentos en la estrategia global de gestión de riesgos de la entidad.

Las indagaciones a las personas de la función de auditoría interna y las personas encargadas de las funciones de gestión de riesgos, en caso de que existan dichas funciones, y las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad, pueden ayudar al auditor a lograr el nivel de conocimiento requerido.

77. En algunos casos, un contrato, incluyendo un contrato para algún instrumento no financiero, puede contener un derivado. Algunos marcos de información financiera permiten o requieren que dichos derivados "implícitos" se separen, en algunas circunstancias, del contrato principal. Conocer el proceso de la dirección para identificar y reconocer los derivados implícitos ayudará al auditor a conocer los riesgos a los que está expuesta la entidad.

Utilización del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría[14]

78. Una consideración clave en las auditorías que involucran instrumentos financieros, especialmente instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220[15] requiere que el socio del encargo se asegure que el equipo del encargo y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y para poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. Además, los requerimientos de ética aplicables[16] requieren que el auditor determine si la aceptación del encargo pudiera amenazar el cumplimiento con los principios fundamentales, incluyendo la competencia y diligencia profesionales. El apartado 79 siguiente, proporciona ejemplos de los factores que pueden ser relevantes para las consideraciones del auditor en el contexto de los instrumentos financieros.

---

[14] Cuando la especialización de esa persona es en auditoría y contabilidad, sin importar si la persona es de la firma o externa, dicha persona se considera como parte del equipo del encargo y está sujeta a los requerimientos de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.* Cuando la especialización de esa persona es en un campo distinto al de contabilidad o auditoría, se considera un experto del auditor, y se aplican los requerimientos de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.* La NIA 620 explica que es necesario aplicar el juicio profesional para distinguir entre las personas especializadas en contabilidad y auditoría, y los expertos en otras áreas. Sin embargo, la NIA 620 también dice que se puede distinguir entre la especialización en métodos de contabilidad de instrumentos financieros (especialización en auditoría y contabilidad) y la especialización en técnicas complejas de valoración de instrumentos financieros (especialización en un campo distinto a la contabilidad y auditoría).

[15] NIA 220, apartado 14.

[16] IESBA, *Código de Ética para Contadores Públicos*, apartados 210.1 y 210.6.

79. Por consiguiente, auditar instrumentos financieros puede requerir la participación de uno o más expertos o especialistas; por ejemplo, en los siguientes campos:

- Lograr un conocimiento de los instrumentos financieros utilizados por la entidad y sus características, incluyendo su grado de complejidad. Es posible que sea necesario buscar ayuda de personas con cualificaciones y conocimientos especializados para comprobar si se han reflejado todos los aspectos del instrumento financiero y las consideraciones relacionadas en los estados financieros, y para valorar si se han incluido la información a revelar adecuada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, en caso de que se requiera revelar los riesgos.
- Conocer el marco de información financiera aplicable, especialmente cuando hay áreas que se sabe que pueden ser objeto de distintas interpretaciones, o cuando la práctica sea incongruente o esté en desarrollo.
- Conocer las implicaciones legales, reglamentarias y fiscales derivadas de los instrumentos financieros, incluyendo si los contratos son ejecutables por la entidad (por ejemplo, revisar los contratos subyacentes), puede requerir de cualificaciones y conocimientos especializados.
- Valorar los riesgos inherentes a los instrumentos financieros.
- Ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia para sustentar las valoraciones de la entidad o para elaborar una estimación puntual o por rangos, especialmente cuando el valor razonable se determina mediante un modelo complejo; o cuando los mercados están inactivos y la información y las hipótesis son difíciles de obtener; o cuando se utilizan datos no observables; o cuando la entidad ha contratado a un experto.
- Valorar los controles de tecnología de la información, especialmente en entidades con un alto volumen de instrumentos financieros. En dichas entidades, la tecnología de información puede ser altamente compleja; por ejemplo, cuando una parte importante de los instrumentos financieros se transmite, procesa, mantiene o accede de manera electrónica. Además, la tecnología de la información puede incluir servicios importantes proporcionados por una organización de servicios.

80. La naturaleza y el uso de tipos de instrumentos financieros específicos, la complejidad de los requerimientos contables, y las condiciones del mercado pueden conllevar la necesidad de que el equipo del encargo consulte[17] con otros profesionales contables y de auditoría, de la firma o ajenos a esta, con experiencia técnica pertinente en contabilidad o auditoría, tomando en consideración factores tales como:

- Las capacidades y competencias del equipo del encargo, incluyendo la experiencia de los integrantes del equipo del encargo.
- Los atributos de los instrumentos financieros utilizados por la entidad.
- La existencia de circunstancias inusuales o riesgos en el encargo, así como la necesidad de aplicar el juicio profesional, especialmente con respecto a la materialidad y los riesgos significativos.
- Las condiciones del mercado.

Conocimiento del control interno

81. La NIA 315 (Revisada) establece requerimientos que el auditor deberá observar para conocer la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, es un proceso continuo y dinámico de recopilar, actualizar y analizar información durante todo el proceso de auditoría. El conocimiento obtenido permite que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en

[17] La NIA 220, apartado 18(b), requiere que el socio del encargo se satisfaga de que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas apropiadas durante el curso del trabajo, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría.

los estados financieros y afirmaciones proporcionando con esto una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material valorados. El volumen y variedad de las transacciones con instrumentos financieros de una entidad, generalmente determina la naturaleza y el alcance de los controles que puedan existir en ella. El conocimiento de cómo se hace el seguimiento y controlan los instrumentos financieros ayuda al auditor a determinar a naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría. El Anexo describe los controles que pueden existir en una entidad que realiza un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros.

Conocimiento de la naturaleza, función y actividades de la función de auditoría interna

82. En muchas grandes entidades, la función de auditoría interna puede realizar tareas que permiten a la alta dirección y a los responsables del gobierno de la entidad revisar y valorar los controles de la entidad relacionados con el uso de instrumentos financieros. La función de auditoría interna puede ayudar a identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. Sin embargo, los conocimientos y las cualificaciones que se requiere de la función de auditoría interna para entender y realizar procedimientos que proporcionen una seguridad razonable a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad sobre el uso por parte de la entidad de instrumentos financieros por lo general son muy diferentes a los que se requieren para otras áreas del negocio. El grado en el cual la función de auditoría interna cuenta con los conocimientos y las cualificaciones necesarias para cubrir, y de hecho ha cubierto, las actividades con instrumentos financieros de la entidad, así como la competencia y la objetividad de la función de auditoría interna, es un factor importante en la determinación del auditor externo sobre si es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

83. Las áreas en las que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser especialmente relevante son:[18]

- Desarrollar una visión general sobre el grado de uso de los instrumentos financieros;
- valorar la adecuación de las políticas y procedimientos y de su cumplimiento por parte de la dirección;
- valorar la eficacia operativa de las actividades de control de los instrumentos financieros;
- valorar los sistemas aplicables a las actividades con instrumentos financieros; y
- valorar si se identifican, valoran y gestionan nuevos riesgos relacionados con instrumentos financieros.

Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de instrumentos financieros

84. La responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros incluye aplicar los requerimientos del de información financiera aplicable a la valoración de instrumentos financieros. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento sobre cómo la entidad realiza las estimaciones contables y de la información sobre la cual se basan estas estimaciones.[19] El enfoque de la dirección hacia la valoración también toma en cuenta la selección de una metodología de valoración adecuada y el nivel de evidencia que se espera esté disponible. Para cumplir el objetivo de una medición objetiva del valor razonable, una entidad desarrolla una metodología de valoración que considera toda la información pertinente del mercado que se encuentra disponible. Un cabal conocimiento del instrumento financiero que va a valorarse permite a la entidad identificar y valorar la información pertinente del mercado

[18] El trabajo realizado por las funciones de gestión de riesgos, departamento de revisión de modelos y control de producto pueden también ser relevantes.

[19] NIA 540, apartado 8(c).

que se encuentra disponible sobre instrumentos idénticos o similares que deberán incorporarse a la metodología de valoración.

Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material

Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros

85. La NIA 540[20] explica que el grado de incertidumbre en la estimación afecta el riesgo de incorrección material asociado a las estimaciones contables. El uso de instrumentos financieros más complejos, tales como los que tienen un alto grado de incertidumbre y variabilidad de flujos de efectivo futuros, puede llevar a un mayor riesgo de incorrección material, especialmente respecto de la valoración. Otros aspectos que afectan el riesgo de incorrección material incluyen:

- El volumen de instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad.
- Los términos del instrumento financiero, incluyendo sí el mismo instrumento financiero incluye otros instrumentos financieros.
- La naturaleza de los instrumentos financieros.

Factores del riesgo de fraude[21]

86. Pueden existir incentivos para que los empleados preparen información financiera fraudulenta cuando la entidad tiene esquemas de compensaciones que dependen de los beneficios del uso de instrumentos financieros. Entender la forma en que las políticas de compensación de una entidad interactúan con su apetito de riesgo, y los incentivos que esto puede generar en su dirección y sus operadores para que preparen información financiera fraudulenta, puede cobrar importancia al valorar el riesgo de fraude.

87. Condiciones financieras del mercado difíciles pueden dar lugar a que haya incentivos para que la entidad o los empleados participen en la preparación de información financiera fraudulenta: para proteger sus bonos personales, para ocultar un fraude o error de los empleados o la dirección, para evitar violar los límites reglamentarios, de liquidez o de préstamos o para evitar informar sobre pérdidas. Por ejemplo, en momentos de mercados inestables, pueden surgir pérdidas inesperadas por fluctuaciones extremas en los precios del mercado, por una debilidad imprevista en los precios de los activos, a través de juicios erróneos en las operaciones, o por otras razones. Además, las dificultades financieras ejercen presión sobre la dirección preocupada por la solvencia de su empresa.

88. La malversación de activos y la información financiera fraudulenta a menudo pueden implicar la elusión de controles que de otro modo parecen estar operando de manera eficaz. Esto puede incluir eludir los controles sobre los datos, hipótesis y controles de procesos detallados que permiten que se oculten pérdidas y robos. Por ejemplo, condiciones del mercado difíciles pueden aumentar la presión para que se oculten o compensen las operaciones conforme se intentan recuperar las pérdidas.

Valoración del riesgo de incorrección material

89. La valoración por parte del auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 315 (Revisada) incluye valorar el diseño e implementación de los controles internos. Esto proporciona las bases para considerar un enfoque de auditoría apropiado para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con la NIA 330, incluyendo tanto procedimientos sustantivos como pruebas de controles. El enfoque adoptado se ve influenciado por el conocimiento del auditor del control interno relevante para la auditoría, incluyendo los puntos fuertes del entorno de control, cualquier función de gestión del riesgo, el importe y complejidad de las transacciones de la entidad y si la valoración por parte del auditor de los riesgos

[20] NIA 540, apartado 2.

[21] Ver NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, para los requerimientos y guías que abordan factores de riesgo de fraude.

de incorrección material incluye la expectativa de que los controles operan de forma eficaz.

90. La valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene información adicional. Permanecer alerta durante la auditoría, por ejemplo, cuando se inspeccionan los registros o documentos, puede ayudar al auditor a identificar acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de instrumentos financieros que la entidad no haya identificado o informado previamente al auditor. Esos registros o documentos pueden incluir, por ejemplo:

    - Actas de juntas de los responsables del gobierno de la entidad; y
    - facturas específicas y correspondencia con los asesores profesionales de la entidad.

Factores que deberán considerarse para determinar si, y en qué extensión, debe probarse la eficacia de los controles

91. La expectativa de que los controles están operando eficazmente puede ser más común cuando se trata de una institución financiera con controles bien establecidos, y en consecuencia las pruebas de controles pueden ser una forma eficaz de obtener evidencia de auditoría. Cuando una entidad tiene una función de operaciones, es posible que las pruebas sustantivas en sí no proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido al volumen de los contratos y los diferentes sistemas utilizados. Sin embargo, las pruebas de controles en sí no serán suficientes ya que la NIA 330 requiere que el auditor diseñe y lleve a cabo procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones materiales, saldos de cuenta información a revelar.[22]

92. Es posible que las entidades que tienen un alto volumen de operaciones y uso de instrumentos financieros cuenten con controles más sofisticados, y una función de gestión de riesgos eficaz, y por lo tanto es más probable que el auditor pruebe los controles para obtener evidencia sobre:

    - La ocurrencia, integridad, exactitud, y corte de transacciones; y
    - la existencia, derechos y obligaciones, e integridad de los saldos de las cuentas.

93. En aquellas entidades con relativamente pocas transacciones con instrumentos financieros:

    - La dirección y los responsables del gobierno de la entidad pueden tener tan solo un conocimiento limitado de los instrumentos financieros y de la forma como estos afectan al negocio;
    - la entidad puede tener sólo unos cuantos tipos de instrumentos diferentes con poca o ninguna interacción entre ellos;
    - es poco probable que exista un entorno de control complejo (por ejemplo, los controles descritos en el Anexo puede que no hayan sido implementados en la entidad);
    - la entidad puede utilizar la información de precios obtenida de las fuentes externas de precios para valorar sus instrumentos; y
    - los controles sobre el uso de la información de precios obtenida de las fuentes externas de precios pueden ser menos sofisticados.

94. Cuando una entidad tiene relativamente pocas transacciones que involucran instrumentos financieros, puede resultar relativamente fácil que el auditor obtenga un conocimiento de los objetivos de la entidad de utilizar los instrumentos financieros y de sus características. En tales circunstancias, es probable que mucha de la evidencia de auditoría sea de naturaleza sustantiva, que el auditor pueda realizar la mayoría del trabajo de auditoría al cierre del

[22] NIA 330, apartado 18.

ejercicio, y que las confirmaciones de terceros proporcionen evidencia respecto de la integridad, exactitud y existencia de las transacciones.

95. Al llegar a una decisión sobre la naturaleza, momento y extensión de las pruebas de controles, el auditor puede considerar factores, tales como:

- La naturaleza, frecuencia y volumen de las transacciones con instrumentos financieros;
- los puntos fuertes de los controles, incluyendo si los controles están diseñados de manera adecuada para responder a los riesgos relacionados con el volumen de transacciones con instrumentos financieros de una entidad y si existe un marco de gobierno corporativo sobre las actividades con instrumentos financieros de la entidad;
- la importancia de controles particulares sobre los objetivos y procesos de control generales que tiene establecidos la entidad, incluyendo la sofisticación de los sistemas de información que sustentan las transacciones con instrumentos financieros;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias identificadas en los procedimientos de control;
- las cuestiones que los controles pretenden abordar; por ejemplo, controles relacionados con la aplicación del juicio profesional en comparación con los controles sobre los datos de soporte. Es más probable que las pruebas sustantivas sean más eficaces que depender de controles relacionados con la aplicación del juicio profesional;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control, por ejemplo si la entidad tiene la capacidad adecuada, incluso en periodos de estrés y la habilidad para establecer y verificar las valoraciones de los instrumentos financieros a los cuales está expuesta;
- la frecuencia con que se realizan estas actividades de control;
- el nivel de exactitud que los controles pretenden alcanzar;
- la evidencia sobre la realización de las actividades de control; y
- el momento en que se realizan las transacciones con instrumentos financieros clave, por ejemplo, si son cerca del cierre del periodo.

Procedimientos sustantivos

96. Diseñar procedimientos sustantivos incluye considerar:

- El uso de procedimientos analíticos.[23]Aunque los procedimientos analíticos realizados por el auditor pueden ser eficaces como medio para proporcionar al auditor información acerca del negocio de la entidad en los procedimientos de valoración de riesgos, pueden ser menos eficaces como procedimientos sustantivos cuando se realizan aisladamente. Esto se debe a que la compleja interacción de los elementos clave de la valoración a menudo ocultan las tendencias inusuales que puedan surgir.
- Transacciones no rutinarias. Muchas transacciones financieras son contratos negociados entre una entidad y su contraparte (conocidos también como extrabursátiles). En la medida en que las transacciones con instrumentos financieros no son rutinarias y se encuentran fuera de las actividades normales de la entidad, es posible que un enfoque de auditoría sustantivo sea la forma más eficaz para lograr los objetivos planificados de la auditoría. En los casos en los que las transacciones con instrumentos financieros no se lleven a cabo de manera rutinaria, la respuesta del auditor a los riesgos valorados, incluyendo el diseño y

[23] NIA 315 (Revisada), apartado 6(b), requiere que el auditor aplique procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos para ayudar a valorar los riesgos de incorrección material con el fin de disponer de una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. La NIA 520, *Procedimientos analíticos*, apartado 6, requiere que el auditor utilice procedimientos analíticos para alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. Los procedimientos analíticos también pueden ser aplicados en otras etapas de la auditoría.

realización de procedimientos de auditoría, toma en consideración la posible falta de experiencia de la entidad en esta área.

- Disponibilidad de evidencia. Por ejemplo, cuando la entidad utiliza una fuente externa proveedora de precios, es posible que la entidad no cuente con evidencia respecto de las afirmaciones relevantes de los estados financieros.
- Procedimientos realizados en otras áreas de auditoría. Los procedimientos realizados en otras áreas de los estados financieros pueden proporcionar evidencia acerca de la integridad de las transacciones con instrumentos financieros. Estos procedimientos pueden incluir pruebas de ingresos y los subsiguientes pagos en efectivo, y la búsqueda de pasivos no registrados.
- Selección de partidas que se someterán a prueba. En algunos casos, la cartera de instrumentos financieros incluirá instrumentos con complejidades y riesgos diversos. En tales casos, puede resultar útil el muestreo en base al juicio.

97. Por ejemplo, en el caso de títulos respaldados por activos, en respuesta a los riesgos de incorrección material para dichos títulos, el auditor puede considerar realizar algunos de los siguientes procedimientos de auditoría:
    - Examinar la documentación contractual para entender los términos del título, la garantía "colateral" subyacente y los derechos de cada clase de tenedor de títulos.
    - Indagar acerca de los procesos utilizados por la entidad para estimar los flujos de efectivo.
    - Valorar la razonabilidad de las hipótesis, tales como tipos de pagos anticipados, tipos de incumplimiento y severidad de las pérdidas.
    - Obtener un conocimiento del método utilizado para determinar la cascada de los flujos de efectivo.
    - Comparar los resultados de la valoración del valor razonable con las valoraciones de otros títulos que tengan términos y garantías subyacentes similares.
    - Volver a realizar los cálculos.

Pruebas de doble propósito

98. Aunque el objetivo de una prueba de controles es diferente al objetivo de una prueba de detalle, resultará más eficiente realizar ambas al mismo tiempo al, por ejemplo:
    - Realizar una prueba de controles y una prueba de detalle sobre la misma transacción (por ejemplo, probar si se ha mantenido un contrato firmado y si los detalles del instrumento financiero han sido capturados de forma adecuada en una hoja resumen); o
    - probar controles cuando se prueba el proceso de la dirección para realizar estimaciones de valoraciones.

Momento oportuno para aplicar los procedimientos de auditoría[24]

99. Después de valorar los riesgos relacionados con instrumentos financieros, el equipo del encargo determina cuál es el momento adecuado para aplicar las pruebas de controles y los procedimientos de auditoría sustantivos planificados. El momento para aplicar los procedimientos de auditoría planificados varía dependiendo de numerosos factores, incluyendo la frecuencia de la operativa de los controles, la importancia de la actividad que está siendo controlada y los riesgos de incorrección material relacionados

[24] Los apartados 11-12 y 22-23 de la NIA 330 establecen requerimientos cuando el auditor realiza procedimientos en periodos intermedios y explica cómo se puede utilizar esa evidencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

100. Aunque es necesario que la mayor parte de los procedimientos de auditoría relacionados con la valoración y presentación se lleven a cabo al cierre del periodo, los procedimientos de auditoría relacionados con otras afirmaciones, como integridad y existencia, pueden probarse en un periodo intermedio. Por ejemplo, para controles más rutinarios, tales como controles de TI y autorizaciones de nuevos productos, las pruebas de controles pueden realizarse en un periodo intermedio. Asimismo, puede resultar eficaz probar la eficacia operativa de los controles sobre la aprobación de nuevos productos al obtener evidencia de la del nivel adecuado de autorización por la dirección de un nuevo instrumento financiero para un periodo intermedio.

101. Los auditores pueden realizar algunas pruebas sobre los modelos a fechas intermedias, por ejemplo, al comparar los resultados del modelo contra las transacciones del mercado. Otro procedimiento intermedio posible para instrumentos con datos observables, es probar la razonabilidad de la información de los precios proporcionada por una fuente externa proveedora de precios.

102. Las áreas sujetas a juicios más significativos por lo general se prueban en fechas próximas o al final de periodo, ya que:

- Las valoraciones pueden cambiar significativamente en un breve periodo de tiempo, por lo que resulta difícil comparar y conciliar los saldos intermedios con la información comparable a la fecha de cierre;
- una entidad puede realizar un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros entre el periodo intermedio y el cierre del ejercicio;
- los asientos de diario manuales sólo pueden realizarse en una fecha posterior al cierre del periodo contable; y
- las transacciones no rutinarias o significativas pueden llevarse a cabo cerca del cierre del periodo contable.

Procedimientos relativos a la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia, y derechos y obligaciones

103. Muchos de los procedimientos del auditor pueden utilizarse para abordar varias afirmaciones. Por ejemplo, los procedimientos que abordan la existencia del saldo de una cuenta al cierre del periodo también abordarán la ocurrencia de una clase de transacciones, y también pueden ayudar a establecer la fecha de corte adecuada. Esto se debe a que los instrumentos financieros surgen de contratos legales y, al verificar la exactitud en el registro de las transacciones, el auditor también puede verificar su existencia y, al mismo tiempo, obtener evidencia que sustente las afirmaciones sobre la ocurrencia, y los derechos y obligaciones, así como confirmar que las transacciones se registran en el periodo contable correcto.

104. Procedimientos que pueden proporcionar evidencia de auditoría para sustentar afirmaciones sobre la integridad, exactitud y existencia incluyen:

- Confirmaciones externas[25] de cuentas bancarias, operaciones y declaraciones de custodios. Esto puede realizarse mediante una confirmación directa con la contraparte (incluyendo el uso de confirmaciones bancarias) en donde la respuesta se envía directamente al auditor. De forma alternativa, esta información puede obtenerse de los sistemas de la contraparte mediante una alimentación de datos. En este caso, el auditor puede considerar los controles para evitar la manipulación indebida de los sistemas informáticos a través de los cuales se transmite la información, al valorar la fiabilidad de la evidencia obtenida de la confirmación. Si no se reciben las confirmaciones, el auditor podrá obtener

[25] La NIA 505, *Confirmaciones externas*, trata del uso por el auditor de procedimientos de confirmaciones externas para obtener evidencia de auditoría, de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 e NIA 500, *Evidencia de auditoría*. Ver también el documento de los servicios técnicos del IAASB sobre Alerta sobre Prácticas de auditoría, *Cuestiones Prácticas de auditoría Emergentes referentes al empleo de confirmaciones externas en una auditoría de estados financieros*, emitida en noviembre de 2009.

evidencia al revisar los contratos y probar los controles pertinentes. Sin embargo, las confirmaciones externas generalmente no proporcionan evidencia de auditoría adecuada con respecto a las afirmaciones sobre la valoración, aunque pueden ayudar a identificar cualquier acuerdo colateral.

- Revisar las conciliaciones de las declaraciones o alimentación de datos de los custodios con los propios registros de la entidad. Esto puede implicar valorar los controles de los sistemas de TI en torno a y dentro de los procesos de conciliación automatizados, así como valorar si las partidas en conciliación se entienden y resuelven de manera adecuada.
- Revisar los asientos de diario y los controles sobre el registro de dichos asientos. Esto puede ayudar, por ejemplo, a:
  - Determinar si los asientos fueron registrados por personal distinto al autorizado para hacerlo.
  - Identificar asientos de diario, inusuales o inadecuados al cierre del periodo, lo cual puede ser relevante para el riesgo de fraude.
- Leer los contratos individuales y revisar la documentación soporte de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, incluyendo los registros contables, y de este modo verificar la existencia, y los derechos y obligaciones. Por ejemplo, un auditor puede leer un contrato individual relacionado con instrumentos financieros y revisar la documentación soporte, incluyendo los asientos contables registrados cuando se registró inicialmente el contrato, y posteriormente puede revisar los asientos contables registrados para fines de valoración. Esto permite al auditor valorar si se identificaron y reflejaron completamente las complejidades inherentes a la transacción en las cuentas. Los acuerdos legales y sus correspondientes riesgos deben ser considerados por el personal que cuente con la experiencia adecuada para asegurar que existan esos derechos.
- Probar controles, por ejemplo, al volver a ejecutarlos.
- Revisar los sistemas de gestión de reclamaciones de la entidad. Las transacciones no registradas pueden resultar en que la entidad no efectúe un pago a una contraparte, la cual puede detectarse mediante una revisión de las reclamaciones recibidas.
- Revisar los acuerdos directores de liquidación para identificar instrumentos no registrados

105. Estos procedimientos tienen especial relevancia para algunos instrumentos financieros, tales como derivados o garantías. Esto se debe a que tal vez las entidades no tengan una gran inversión inicial, lo que significa que puede resultar difícil identificar su existencia. Por ejemplo, los derivados implícitos a menudo se incluyen en los contratos para instrumentos no financieros, los cuales pueden no incluirse en los procedimientos de confirmación.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

106. Los marcos de información financiera habitualmente utilizan jerarquías del valor razonable; por ejemplo, las utilizadas en las NIIF y en los Principios Contables Generalmente Aceptados en EE.UU. (U.S GAAP). Esto normalmente significa que el volumen y detalle de la información a revelar requerida aumenta conforme lo hace la incertidumbre en la medición. La distinción entre niveles en la jerarquía puede requerir la aplicación del juicio profesional.

107. Puede resultarle útil al auditor obtener un conocimiento de la cómo los instrumentos financieros se relacionan con la jerarquía del valor razonable. Por lo general, el riesgo de incorrección material, y el nivel de los procedimientos de auditoría a aplicar aumenta conforme lo hace el grado de incertidumbre en la medición. El uso de datos de nivel 3, y algunos de nivel 2 en la jerarquía del valor razonable, puede resultar una guía útil para el grado de incertidumbre en la medición. Los datos de nivel 2 varían de aquellos datos que pueden obtenerse fácilmente con los que están más cerca de los datos de nivel 3. El auditor evalúa

la evidencia disponible y conoce, tanto la jerarquía del valor razonable como el riesgo de sesgo por parte de la dirección en su clasificación de los instrumentos financieros en la jerarquía del valor razonable.

108. De conformidad con la NIA 540,[26] el auditor considera las políticas de valoración de la entidad y la metodología para los datos e hipótesis utilizados en la metodología de valoración. En muchos casos, el marco de información financiera aplicable no recomienda una metodología de valoración. En esos casos, las cuestiones que pueden ser relevantes para el conocimiento del auditor sobre la forma en que la entidad valora los instrumentos financieros incluyen, por ejemplo:

- Si la entidad cuenta con una política formal de valoración y, de ser así, si la técnica de valoración utilizada para un instrumento financiero está adecuadamente documentada de conformidad con dicha política;
- qué modelos pueden dar lugar a un mayor riesgo de incorrección material;
- la forma en que la entidad consideró la complejidad de la valoración del instrumento financiero cuando seleccionó una técnica de valoración en particular;
- si existe un mayor riesgo de incorrección material porque la entidad ha diseñado de manera interna un modelo que se utiliza para valorar los instrumentos financieros o si se aleja de una técnica de valoración comúnmente utilizada para valorar un instrumento financiero en particular;
- si la entidad utilizó una fuente externa proveedora de precios;
- si los involucrados en el desarrollo y aplicación de la técnica de valoración cuentan con las cualificaciones y especialización adecuadas para hacerlo, incluyendo si se utilizó un experto de la dirección; y
- si hay indicios de sesgo por parte de la dirección al seleccionar la técnica de valoración a utilizar.

Valorar el riesgo de incorrección material relacionado con la valoración

109. Cuando se evalúa si las técnicas de valoración utilizadas por una entidad son adecuadas a las circunstancias, y si existen controles sobre las técnicas de valoración, los factores a considerar por el auditor pueden incluir:

- Si las técnicas de valoración son normalmente utilizadas por otros participantes del mercado y se ha demostrado que proporcionan una estimación fiable de los precios obtenidos de las transacciones del mercado;
- si las técnicas de valoración operan según lo previsto y no hay fallos en su diseño, especialmente bajo condiciones extremas, y si han sido validadas objetivamente. Los indicadores de fallas incluyen movimientos inconsistentes relativos a los puntos de referencia;
- si las técnicas de valoración toman en cuenta los riesgos inherentes a los instrumentos financieros valorados, incluyendo la solvencia de la contraparte y el riesgo de crédito propio en el caso de técnicas de valoración utilizadas para medir los pasivos financieros;
- cómo se ajustan las técnicas de valoración en función del mercado, incluyendo la sensibilidad de las técnicas de valoración a cambios en las variables;
- si las variables del mercado y las hipótesis se utilizan en forma congruente y si las nuevas condiciones justifican un cambio en las técnicas de valoración, en las variables del mercado o en las hipótesis utilizadas;
- si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones cambiarían significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados

[26] NIA 540, apartado 8(c).

en las hipótesis;

- la estructura organizacional, como por ejemplo el que exista un departamento propio responsable de desarrollar modelos para valorar ciertos instrumentos, especialmente cuando se trata de datos de nivel 3. Por ejemplo, una función de desarrollo de modelos que esté involucrada en establecer precios es menos objetiva que una que está funcional y organizacionalmente separada de las funciones de atención a clientes; y
- la competencia y objetividad de los responsables del desarrollo y aplicación de las técnicas de valoración, incluyendo la experiencia de la entidad en relación con modelos específicos que pudieran ser de reciente creación.

El auditor (o el experto del auditor) puede también desarrollar una o más técnicas de valoración de manera independiente para comparar sus resultados con aquéllos obtenidos al aplicar las técnicas de valoración de la dirección.

Riesgos Significativos

110. El proceso de valoración de riesgos del auditor puede llevarlo a identificar uno o más riesgos significativos en relación con la valoración de instrumentos financieros, cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
    - Alta incertidumbre en la medición en relación con la valoración de instrumentos financieros (por ejemplo, aquellos instrumentos con datos no observables).[27]
    - Falta de evidencia suficiente que sustente la valoración por parte de la dirección de sus instrumentos financieros.
    - Falta de conocimiento por parte de la dirección de sus instrumentos financieros o de la especialización necesaria para valorar dichos instrumentos de manera adecuada, incluyendo la capacidad para determinar si es necesario realizar ajustes a la valoración.
    - Falta de conocimiento por parte de la dirección de los requerimientos complejos del marco de información financiera aplicable en relación con la medición y revelación de información sobre instrumentos financieros, y la imposibilidad por parte de la dirección de hacer los juicios requeridos para aplicar adecuadamente esos requerimientos.
    - La importancia de los ajustes de valoración realizados a los resultados de la técnica de valoración cuando el marco de información aplicable requiera o permita dichos ajustes.

111. Para las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos que se lleven a cabo para cumplir con los requerimientos de la NIA 330, la NIA 540[28] requiere que el auditor evalúe lo siguiente:
    (a) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o bien cómo la dirección ha tratado la incertidumbre en la medición al realizar las estimaciones contables;
    (b) si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables; y
    (c) cuando sea relevante para la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas por la dirección, o para la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la entidad de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.

112. En la medida en que los mercados se vuelven inactivos, los cambios en las circunstancias pueden dar lugar a un cambio en la valoración, de una valoración por precios de mercado a una valoración por modelo, o puede resultar en un

[27] Cuando el auditor determina que la alta incertidumbre en la estimación en relación con la valoración de instrumentos financieros complejos da lugar a un riesgo significativo, la NIA 540 requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos y evalúe la adecuación de la información revelada sobre su incertidumbre en la estimación. Ver NIA 540, apartados 11, 15 y 20.

[28] NIA 540, apartados 15(a)-(b).

cambio de un modelo en particular a otro. Reaccionar ante los cambios en las condiciones del mercado puede resultar difícil si la dirección no cuenta con políticas previamente. Es posible que la dirección tampoco cuente con la especialización necesaria para diseñar un modelo de forma urgente, o para seleccionar la técnica de valoración que pudiera ser adecuada a las circunstancias. Aun cuando se han utilizado técnicas de valoración de manera uniforme, es necesario que la dirección examine la adecuación continua de las técnicas de valoración y de las hipótesis utilizadas para determinar la valoración de instrumentos financieros. Además, existe la posibilidad de que se hayan seleccionado técnicas de valoración en un momento en el que había información razonable del mercado disponible, pero quizá no proporcionen valoraciones razonables en épocas imprevistas de estrés.

113. El grado de exposición a al sesgo por parte de la dirección, ya sea en forma intencional o no intencional, se incrementa con la subjetividad de la valoración y el grado de incertidumbre en la medición. Por ejemplo, la entidad puede tender a ignorar los datos o hipótesis observables del mercado y en su lugar utilizar su propio modelo diseñado internamente si este modelo produce resultados más favorables. Incluso, sin que exista una intención fraudulenta, la tentación natural puede ser emitir juicios parciales hacia el extremo más favorable de lo que pudiera ser un amplio espectro, en lugar de emitirlos a favor del punto en el espectro que pudiera considerarse como el más coherente con el marco de información financiera aplicable. Cambiar la técnica de valoración de un periodo a otro sin que exista una razón clara y adecuada para hacerlo también puede ser un indicio de sesgo por parte de la dirección. Aunque cierto tipo de sesgo por parte de la dirección es inherente a las decisiones subjetivas relacionadas con la valoración de instrumentos financieros, cuando sí existe la intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Desarrollo de un enfoque de auditoría

114. Al realizar pruebas sobre como la entidad valora los instrumentos financieros y en respuesta a los riesgos de incorrección material evaluados de conformidad con la NIA 540,[29]el auditor lleva a cabo uno o más de los siguientes procedimientos, tomando en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables:

    (a) Probar el modo en que la dirección realizó las estimaciones contables y la información sobre la cual se basa (incluyendo las técnicas de valoración utilizadas por la entidad en sus valoraciones).

    (b) Probar la eficacia operativa de los controles sobre la forma como la dirección realizó las estimaciones contables, junto con los procedimientos sustantivos adecuados.

    (c) Elaborar una estimación puntual o rangos para valorar la estimación puntual de la dirección.

    (d) Determinar si los hechos acaecidos a la fecha del informe del auditor proporcionan evidencia de auditoría respecto de las estimaciones contables.

    Para muchos auditores, una combinación de pruebas sobre el modo en que la dirección valoró los instrumentos financieros, y la información sobre la cual se basa, y realizar pruebas a la eficacia operativa de los controles, será un enfoque de auditoría eficaz y eficiente. Aunque los hechos posteriores pudieran proporcionar cierta evidencia acerca de la valoración de los instrumentos financieros, se deben tomar en cuenta otros factores para tratar cualquier cambio en las condiciones del mercado posterior a la fecha del balance.[30] Si el auditor no puede realizar pruebas sobre la forma como la entidad realizó la estimación, entonces el auditor puede optar por elaborar una estimación puntual o establecer un rango.

115. Como se describe en la Sección I, para estimar el valor razonable de los instrumentos financieros, la entidad podrá:

---

[29] NIA 540, apartados 12-14.

[30] Los apartados A63–A66 de la NIA 540 proporcionan ejemplos de algunos factores que pueden ser relevantes.

- Utilizar información de fuentes externas de precios;
- recabar información para elaborar su propia estimación utilizando diversas técnicas, incluyendo modelos; y
- contratar a un experto para elaborar una estimación.

La entidad puede utilizar una combinación de estos enfoques. Por ejemplo, la entidad puede tener sus propios procesos para fijar precios, pero utilizar fuentes externas de precios para corroborar sus propios valores.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes externas de precios

116. La dirección puede utilizar fuentes externas de precios, tales como servicios de información de precios o corredores para valorar sus instrumentos financieros. Entender cómo la entidad utiliza la información y cómo opera el servicio de información de precios, ayuda al auditor a determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios.

117. Las siguientes cuestiones pueden ser relevantes cuando la entidad utiliza una fuente externa de precios:

- *El tipo de la fuente externa proveedora de precios.* Algunas fuentes externas de precios proporcionan más información acerca de sus procesos. Por ejemplo, un servicio de información de precios generalmente proporciona información acerca de su metodología, hipótesis y datos para valorar los instrumentos financieros para cada clase de activo. Por contra, los corredores por lo general no proporcionan ninguna información o bien proporcionan poca información acerca de los datos e hipótesis utilizados para elaborar la cotización.
- *La naturaleza de los datos utilizados y complejidad de la técnica de valoración.* La fiabilidad de los precios de fuentes externas de precios varía dependiendo de la posibilidad de observar los datos (y, por consiguiente, del nivel de los datos en la jerarquía del valor razonable), y la complejidad de la metodología para valorar un título específico o una clase de activos. Por ejemplo, la fiabilidad del precio de una inversión en acciones negociadas activamente en un mercado líquido es mayor que la de un bono corporativo negociado en un mercado líquido que no haya sido negociado a la fecha de la medición, lo cual, a su vez, es más fiable que la de un título respaldado por activos que haya sido valorado utilizando un modelo de flujos de efectivo descontados.
- *La reputación y experiencia de la fuente externa proveedora de precios.* Por ejemplo, una fuente proveedora de precios puede tener experiencia en un determinado tipo de instrumento financiero, y ser reconocida como tal, pero puede no tener experiencia en otros tipos de instrumentos financieros. La experiencia previa del auditor con la fuente externa de precios también puede ser relevante en este respecto.
- *La objetividad de la fuente externa proveedora de precios.* Por ejemplo, si el precio obtenido por parte de la dirección proviene de una contraparte, como el corredor que vendió el instrumento financiero a la entidad, o una entidad con una relación estrecha con la entidad auditada, el precio puede no ser fiable.
- *Los controles de la entidad sobre el uso de fuentes externas de precios.* El grado al cual la dirección tiene controles establecidos para valorar la fiabilidad de la información de fuentes externas de precios, afecta la fiabilidad de la medición del valor razonable. Por ejemplo, la dirección puede tener controles establecidos para:
  - Revisar y aprobar el uso de fuentes externas de precios, incluyendo consideraciones sobre la reputación, experiencia y objetividad de la fuente externa de precios.
  - Determinar la integridad, importancia y exactitud de los precios y de la información relacionada con estos.
- *Controles de las fuentes externas de precios.* Controles y procesos sobre las valoraciones para las clases de activos que son de interés para el auditor. Por ejemplo, una fuente de precios externa puede tener controles

sólidos sobre la forma en la que se determinan los precios, incluyendo el uso de un proceso formal para clientes, tanto compradores como vendedores, para que cuestionen los precios recibidos del servicio de información de precios, cuando están sustentados con evidencia adecuada, lo cual permite que la fuente de precios externa corrija constantemente los precios para reflejar más ampliamente la información que se encuentra disponible para los participantes en el mercado.

118. Los posibles enfoques para recabar evidencia respecto de las fuentes externas de precios pueden incluir los siguientes:

- Para datos de nivel 1, comparar la información de fuentes externas de precios con los precios observables del mercado.
- Revisar la información a revelar proporcionada por las fuentes externas de precios sobre sus controles y procesos, técnicas de valoración, datos e hipótesis.
- Probar los controles establecidos por la entidad para valorar la fiabilidad de la información proporcionada por las fuentes externas de precios.
- Realizar procedimientos en la fuente de precios externa para conocer y probar los controles y procesos, las técnicas de valoración, los datos e hipótesis utilizados para las clases de activos o para instrumentos financieros específicos.
- Valorar si los precios obtenidos de las fuentes de precios externas son razonables en relación con los precios de otras fuentes de precios externas, la estimación de la entidad o la estimación del propio auditor.
- Valorar la razonabilidad de las técnicas de valoración, hipótesis y datos.
- Elaborar una estimación puntual o establecer un rango para algunos de los instrumentos financieros valorados por la fuente de precios externa y valorar si los resultados se encuentran dentro de un rango razonable.
- Obtener un informe de auditoría de la organización servicios que cubra los controles sobre la validación de los precios.[31]

119. Obtener precios de múltiples fuentes externas de precios también puede proporcionar información útil acerca de la incertidumbre en la medición. Un amplio rango de precios puede indicar una mayor incertidumbre en la medición y puede sugerir que el instrumento financiero es sensible a pequeños cambios en los datos e hipótesis. Un rango estrecho puede indicar una menor incertidumbre en la medición, y puede sugerir una menor sensibilidad a los cambios en los datos e hipótesis. Aunque obtener precios de múltiples fuentes puede ser útil, cuando se consideran instrumentos financieros que tienen datos clasificados en el nivel 2 o 3 de la jerarquía del valor razonable, resulta poco probable que la obtención de precios de múltiples fuentes proporcione evidencia de auditoría que sea suficiente por sí misma. Esto se debe a:

(a) Lo que parecieran ser múltiples fuentes de información de precios pudieran estar utilizando la misma fuente de precios subyacente; y

(b) puede ser necesario conocer los datos utilizados por la fuente de precios externa al determinar el precio con el fin de clasificar el instrumento financiero en la jerarquía del valor razonable.

120. En algunas situaciones, es posible que el auditor no pueda obtener un conocimiento del proceso utilizado para generar el precio, incluyendo algún control sobre el proceso de fiabilidad de un precio, o es posible que no tenga acceso al modelo, incluyendo las hipótesis y otros datos utilizados. En esos casos, el auditor puede optar por elaborar una estimación puntual o establecer

[31] Algunos servicios de información de precios pueden proporcionar informes para los usuarios de sus datos para explicar sus controles sobre los datos de precios, esto es, un informe preparado de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402, *Informes de aseguramiento de controles en una organización de servicios.* La dirección puede requerir, y el auditor debe considerar, obtener ese informe para desarrollar un conocimiento de cómo se preparan los datos sobre precios y valorar si se puede confiar en los controles del servicio de información de precios.

un rango para valorar la estimación puntual de la dirección de la entidad en respuesta al riesgo valorado.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable usando un modelo

121. El apartado 13(b) de la NIA 540 requiere que el auditor, en caso de realizar pruebas sobre el proceso de la entidad para realizar la estimación contable, evalúe si el método de medición utilizado es adecuado en las circunstancias y si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables a la luz de los objetivos de medición del marco de información financiera aplicable.

122. Tanto si la entidad ha utilizado una fuente de precios externa, como si está llevando a cabo su propia valoración, los modelos generalmente se utilizan para valorar instrumentos financieros, especialmente cuando se utilizan datos de nivel 2 y 3 de la jerarquía del valor razonable. Para determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría sobre los modelos, el auditor puede considerar la metodología, las hipótesis y los datos utilizados en el modelo. Cuando se consideran instrumentos financieros más complejos, tales como aquellos que utilizan datos de nivel 3, probar los tres puede constituir una fuente útil de evidencia de auditoría. Sin embargo, cuando el modelo es sencillo y generalmente aceptado, como por el ejemplo el cálculo del precio de algunos bonos, la evidencia de auditoría obtenida al centrarse en las hipótesis y los datos utilizados en el modelo puede resultar ser una fuente más útil de evidencia.

123. Probar un modelo puede lograrse mediante dos enfoques principales:

    (a) El auditor puede probar el modelo de la entidad, al considerar la adecuación del modelo utilizado por la dirección, la razonabilidad de las hipótesis y los datos utilizados, así como la exactitud matemática; o

    (b) el auditor puede elaborar su propia estimación, y después compararla con la de la entidad.

124. Cuando la valoración de los instrumentos financieros se basa en datos no observables (es decir, datos de nivel 3), los aspectos que debe considerar el auditor incluyen, por ejemplo, cómo la dirección sustenta lo siguiente:

    - La identificación y características de los participantes del mercado aplicables a los instrumentos financieros.
    - Cómo se determinan los datos no observables al momento del reconocimiento inicial.
    - Las modificaciones que haya hecho a sus propias hipótesis para reflejar su opinión respecto de las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían.
    - Si ha incorporado la mejor información disponible en las circunstancias.
    - Cuando sea aplicable, la forma en cómo sus hipótesis toman en consideración las transacciones comparables.
    - El análisis de sensibilidad de los modelos cuando se utilizan datos no observables y si los ajustes se hicieron para tratar la incertidumbre en la medición.

125. Adicionalmente, el conocimiento que tiene el auditor de la industria, de las tendencias del mercado, de las valoraciones de otras entidades (teniendo en cuenta la confidencialidad) y otros indicadores de precios pertinentes, proporciona información para las pruebas del auditor sobre las valoraciones y la consideración sobre si las estas parecen ser razonables en su conjunto. Si constantemente las valoraciones parecen ser muy agresivas o conservadoras puede ser un indicio de posible sesgo de la dirección.

126. Cuando falta evidencia externa observable es especialmente importante que se le encomiende a los responsables del gobierno de la entidad que conozcan la subjetividad de las valoraciones de la dirección y la evidencia obtenida para sustentarlas. En esos casos, puede ser necesario que el auditor evalúe si se ha revisado y considerado cabalmente las cuestiones, incluyendo cualquier

documentación, en todos los niveles adecuados de la dirección de la entidad, incluyendo con los responsables del gobierno de la entidad.

127. Cuando el mercado se vuelve inactivo o alterado, o los datos son no observables, las valoraciones de la dirección pueden estar basadas más en juicios que en datos verificables y, en consecuencia, pueden ser menos fiables. En esas circunstancias, el auditor puede probar el modelo mediante una combinación de probar los controles que opera la entidad, valorar el diseño y operativa de los modelos, probar las hipótesis y los datos utilizados en el modelo, y comparar sus resultados contra una estimación puntual o rango elaborada por el auditor u otras técnicas de valoración de terceros.[32]

128. Es probable que, al probar los datos utilizados en la metodología de valoración de una entidad,[33] por ejemplo, cuando esos datos se clasifican en la jerarquía del valor razonable, el auditor también esté obteniendo evidencia que sustente la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, los procedimientos sustantivos del auditor para valorar si los datos utilizados en la técnica de valoración de una entidad (es decir, datos de nivel 1, nivel 2 y nivel 3) son adecuados, así como las pruebas del análisis de sensibilidad de una entidad, serán pertinentes para la valoración, por parte del auditor, de si la información a revelar logra una presentación fiel.

Valorar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables

129. Una hipótesis utilizada en un modelo podrá considerarse significativo si una variación razonable en la hipótesis afecta sustancialmente la medición del instrumento financiero.[34] Es posible que la dirección haya considerado hipótesis o resultados alternativos al realizar un análisis de sensibilidad. El grado de subjetividad en relación con las hipótesis influye en el grado de incertidumbre en la medición y puede llevar a que el auditor concluya que existe un riesgo significativo, por ejemplo en el caso de datos de nivel 3.

130. Los procedimientos de auditoría para realizar pruebas sobre las hipótesis utilizadas por la dirección, incluyendo las utilizadas como datos para los modelos, pueden incluir valorar:

- Si y, de ser así, cómo ha incorporado la entidad los datos del mercado en la elaboración de las hipótesis, ya que por lo general es preferible buscar maximizar el uso de datos observables pertinentes y minimizar el uso de datos no observables;
- si las hipótesis son congruentes con las condiciones de mercado observables, y las características de los activos financieros o pasivos financieros;
- si las fuentes de las hipótesis de los participantes del mercado son relevantes y fiables, y cómo la dirección ha seleccionado las hipótesis que se utilizarán cuando existan diversas hipótesis en el mercado; y
- si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones podrían cambiar significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados en las hipótesis.

Ver apartados A77 a A83 de la NIA 540 para consideraciones adicionales relacionadas con la valoración de las hipótesis utilizadas por la entidad.

131. La consideración por parte del auditor de los juicios sobre el futuro se basa en la información disponible al momento en que se realizan los juicios. Los hechos posteriores pueden dar lugar a resultados que no sean congruentes con juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

---

[32] La NIA 540, apartado 13(d) describe los requerimientos cuando el auditor desarrolla un rango para valorar la estimación puntual de la dirección. Las técnicas de valoración desarrolladas por terceros y su uso por parte del auditor puede, en algunas circunstancias, considerarse como el trabajo de un experto del auditor y estar sujeto a los requerimientos de la NIA 620.

[33] Ver, por ejemplo, el apartado 15 de la NIA 540 para los requerimientos relativos a la valoración del auditor de las hipótesis de la dirección referentes a los riesgos significativos.

[34] Ver NIA 540, apartado A107.

132. En algunos casos, el tipo de descuento en el cálculo del valor actual puede ajustarse para considerar la incertidumbre en la valoración, en lugar de ajustar cada hipótesis. En esos casos, los procedimientos del auditor pueden centrarse en el tipo de descuento, analizando una operación observable de un título semejante para comparar los tipos de descuento utilizados o desarrollando un modelo independiente para calcular el tipo de descuento y compararlo con el utilizado por la dirección.

Consideraciones de auditoría cuando un experto de la dirección es utilizado por la entidad

133. Como se mencionó en la Sección I, la dirección puede contratar a un experto en valoraciones para valorar todos o algunos de sus valores. Dichos expertos pueden ser corredores, bancos de inversión, servicios de información de precios que también proporcionan servicios de expertos en valoraciones, u otras firmas de valoración especializadas.

134. El apartado 8 de la NIA 500 contiene requerimientos para el auditor cuando evalúa evidencia de un experto contratado por la dirección. El alcance de los procedimientos del auditor en relación con el experto de la dirección y con su trabajo depende de la importancia del trabajo del experto para los fines del auditor. Valorar la adecuación del trabajo del experto de la dirección ayuda al auditor a valorar si los precios o valoraciones suministrados por el experto de la dirección proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente las valoraciones. Ejemplos de los procedimientos que el auditor puede realizar incluyen:

- Valorar la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección; por ejemplo: su relación con la entidad; su reputación y posición en el mercado; su experiencia con los tipos de instrumentos específicos; y su conocimiento del de información financiera aplicable a las valoraciones;
- obtener un conocimiento del trabajo del experto de la dirección; por ejemplo, al valorar la adecuación de la(s) técnica(s) de valoración utilizada(s) y las variables clave del mercado y de las hipótesis utilizadas en la(s) técnica(s) de valoración;
- valorar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría. En este punto, la atención se centra en la adecuación del trabajo del experto sobre los instrumentos financieros individuales. Para una muestra de los instrumentos relevantes, puede ser conveniente elaborar una estimación de manera independiente (ver apartados 136 a 137 sobre la elaboración de una estimación puntual o rango), utilizando diferentes datos e hipótesis, y posteriormente comparar esa estimación con la del experto de la dirección; y
- otros procedimientos pueden incluir:
  - Crear diferentes hipótesis para generar otras que se utilicen en otro modelo, y entonces considerar la razonabilidad de esas hipótesis derivadas.
  - Comparar las estimaciones puntuales de la dirección con las del auditor para determinar si las estimaciones de la dirección son constantemente más altas o más bajas.

135. Un experto de la dirección podrá hacer o identificar las hipótesis para ayudar a la entidad en la valoración de sus instrumentos financieros. Dichas hipótesis, cuando son usadas por la dirección, se convierten en las hipótesis de la dirección que el auditor debe considerar de la misma manera que considera otras hipótesis de la dirección.

Elaborar una estimación puntual o rango

136. Un auditor podrá usar una técnica de valoración y ajustar los datos e hipótesis utilizados en dicha técnica para elaborar un rango que utilizará en la valoración de la razonabilidad de las valoraciones de la dirección. Los apartados 106 a 135

de esta NIPA pueden ayudar al auditor a elaborar una estimación puntual o establecer un rango. De conformidad con la NIA 540,[35] si el auditor utiliza hipótesis o metodologías que difieren de los de la dirección, el auditor debe obtener un conocimiento suficiente de las hipótesis y metodologías de la dirección para probar que el rango del auditor tiene en cuenta las variables relevantes y para valorar cualquier diferencia significativa respecto a la valoración de la dirección. Al auditor le podrá resultar útil utilizar el trabajo de un experto del auditor para valorar la razonabilidad de la valoración de la dirección.

137. En algunos casos, el auditor puede concluir que no puede obtenerse evidencia suficiente de los intentos del auditor por obtener un conocimiento de las hipótesis o de la metodología utilizada por la dirección; por ejemplo, cuando una fuente de precios externa utiliza modelos y software desarrollados internamente y no permite el acceso a información relevante. En dichos casos, el auditor podrá no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la valoración, si el auditor no puede realizar otros procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material, como elaborar una estimación puntual o establecer un rango para valorar la estimación puntual de la entidad.[36] La NIA 705[37] describe las implicaciones de la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros

138. Las responsabilidades de la dirección incluyen la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.[38] Los marcos de información financiera con frecuencia requieren que se hagan revelaciones en los estados financieros que permitan al usuario de estos hacer evaluaciones significativas de los efectos de las actividades con instrumentos financieros de la entidad. La importancia de la información a revelar sobre la base de medición aumenta conforme lo hace la incertidumbre en la medición de los instrumentos financieros y también se ve afectada por el nivel de la jerarquía del valor razonable.

139. Al manifestar que los estados financieros son acordes al marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, hace afirmaciones respecto de la presentación y revelación de algunos de los elementos de los estados financieros y la información a revelar relacionada. Las afirmaciones respecto de la presentación e información a revelar incluyen:

(a) Ocurrencia y derechos y obligaciones: hechos, transacciones y otras cuestiones que ocurrieron y pertenecen a la entidad.

(b) Integridad: toda la información que debía revelarse en los estados financieros se incluyó.

(c) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y se describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa claramente.

(d) Exactitud y valoración: la información financiera y de otro tipo se muestra fielmente y por las cantidades adecuadas.

Los procedimientos del auditor en torno a la información a revelar de auditoría han sido diseñados tomando en consideración estas afirmaciones.

Procedimientos relativos a la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

140. En relación con la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros, las áreas de particular importancia incluyen:

---

[35] NIA 540, apartado 13(c).

[36] NIA 540, apartado 13(d).

[37] NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.*

[38] Ver apartados 4 y A2 de la NIA 200.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Los marcos de información financiera generalmente requieren que se incluya información a revelar adicional sobre las estimaciones, así como sobre los riesgos e incertidumbre relacionados, que complementen y expliquen los activos, pasivos, ingresos y gastos. El enfoque del auditor debe centrarse en la información a revelar relacionada con los riesgos y el análisis de sensibilidad. La información obtenida durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor y las pruebas de las actividades de control pueden proporcionar evidencia para que el auditor concluya si la información a revelar en los estados financieros cumple con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo acerca de:
  - Los objetivos y estrategias de la entidad para utilizar instrumentos financieros, incluyendo las políticas contables establecidas de la entidad;
  - El marco de control de la entidad para gestionar sus riesgos relacionados con los instrumentos financieros; y
  - Los riesgos e incertidumbres asociadas con los instrumentos financieros.
- La información puede provenir de sistemas ajenos a los sistemas tradicionales de información financiera, como los sistemas de riesgos. Algunos ejemplos de procedimientos que el auditor puede optar por llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados con respecto a la información a revelar incluyen probar:
  - El proceso utilizado para generar la información a revelar; y
  - la eficacia operativa de los controles sobre la información utilizada en la preparación de la información a revelar.
- En relación con los instrumentos financieros que conllevan riesgos significativos,[39] aun cuando la información a revelar cumpla con el marco de información financiera aplicable, el auditor puede concluir que la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación no es adecuada a la luz de las circunstancias y hechos involucrados y, en consecuencia, los estados financieros no logran la presentación fiel. La NIA 705 proporciona orientación sobre las implicaciones en la opinión del auditor, cuando este cree que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error.
- Los auditores también pueden considerar si la información a revelar es completa y entendible; por ejemplo, toda la información relevante puede incluirse en los estados financieros (o en los informes que los acompañan) pero la redacción puede resultar insuficiente en su conjunto para permitir que los usuarios de los estados financieros obtengan un conocimiento de la posición, o puede no incluirse revelaciones de información cualitativas suficientes para dar un contexto a los importes registrados en los estados financieros. Por ejemplo, incluso cuando una entidad haya incluido revelaciones de información sobre los análisis de sensibilidad, es posible que estas no describan por completo los riesgos e incertidumbre que pudieran surgir debido a cambios en la valoración, posibles efectos en los convenios de deuda, requerimientos de garantías y liquidez de la entidad. La NIA 260[40] contiene requerimientos y orientaciones acerca de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, así como las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo políticas contables, estimaciones contables e información a revelar en los estados financieros.

---

[39] La NIA 540, apartado 20, requiere que el auditor realice procedimientos posteriores sobre las revelaciones de información relacionadas a las estimaciones contables que pueden dar origen a riesgos significativos para valorar la suficiencia de la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación, en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable.

[40] La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

141. Considerar la adecuación de la presentación, por ejemplo sobre la clasificación a corto y largo plazo, en las pruebas sustantivas de los instrumentos financieros es relevante para la valoración del auditor sobre la presentación y revelación de información.

Otras consideraciones de auditoría relevantes

Manifestaciones escritas

142. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la entidad, y cuando sea adecuado, de los responsables del gobierno de la entidad si consideran que las hipótesis significativas utilizadas al hacer las estimaciones contables son razonables.[41] La NIA 580[42] requiere que si, además de dichas manifestaciones sobre la estimación de la incertidumbre requerida en los estados financieros en el contexto del marco de información financiera aplicable, el auditor determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para sustentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, el auditor las solicitará. Dependiendo del volumen y grado de complejidad de las actividades con instrumentos financieros, las manifestaciones escritas que sustentan otra evidencia obtenida sobre los instrumentos financieros también pueden incluir:

- Los objetivos de la entidad con respecto a los instrumentos financieros; por ejemplo, si se utilizan con fines de cobertura, gestión de activos/pasivos o de inversión;
- manifestaciones sobre la adecuación de la presentación de los estados financieros; por ejemplo el registro de las transacciones con instrumentos financieros como operaciones de financiación o venta;
- manifestaciones sobre las revelaciones de información en los estados financieros con respecto a los instrumentos financieros; por ejemplo, que:
  - los registros reflejan todas las transacciones con instrumentos financieros; y
  - todos los instrumentos derivados implícitos han sido identificados.
- si todas las transacciones se realizaron bajo condiciones de independencia mutua y a su valor de mercado;
- los términos de las transacciones;
- la adecuación de las valoraciones de los instrumentos financieros;
- si existen acuerdos colaterales relacionados con cualquier instrumento financiero;
- si la entidad ha celebrado algún contrato de opción por escrito;
- la intención y capacidad de la dirección para llevar a cabo ciertas acciones;[43] y
- si los hechos posteriores al cierre requieren de ajustes a las valoraciones y revelaciones de información incluidas en los estados financieros.

Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otros

143. Debido a la incertidumbre en la valoración de instrumentos financieros, es probable que los efectos potenciales sobre los estados financieros de cualquier riesgo significativo sean del interés de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor debe comunicar la naturaleza y consecuencias de las

[41] NIA 540, apartado 22 La NIA 540, apartado 4 de la NIA 580, *Manifestaciones escritas*, establece que las manifestaciones escritas de la dirección no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre algunas cuestiones tratadas. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede constituir una limitación al alcance de la auditoría, lo cual puede tener implicaciones en el informe del auditor (ver NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*).

[42] NIA 580, apartado 13.

[43] El apartado A80 de la NIA 540 proporciona ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

hipótesis significativas utilizadas en las mediciones del valor razonable, el grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de las hipótesis, y la materialidad relativa de las partidas que se valoran a su valor razonable para los estados financieros tomados en su conjunto. Además, la necesidad de contar con controles adecuados sobre los compromisos para celebrar contratos de instrumentos financieros y sobre los procesos de medición posterior, son asuntos que hacen necesaria la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

144. La NIA 260 aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Con respecto a los instrumentos financieros, los asuntos que deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir:

- Una falta de conocimiento por parte de la dirección de la naturaleza o el alcance de sus transacciones con instrumentos financieros o de los riesgos relacionados con dichas actividades;
- deficiencias significativas en el diseño u operación de los sistemas de control interno o en la gestión de riesgos relacionados con las actividades con instrumentos financieros de la entidad que el auditor haya identificado durante la auditoría;[44]
- dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección; por ejemplo, cuando la entidad no ha podido entender ni la metodología utilizados para la valoración, ni las hipótesis y los datos utilizados por los expertos de la dirección, y el experto de la dirección no pone a disposición del auditor dicha información;
- diferencias significativas entre los juicios del auditor y de la dirección o del experto de la dirección en relación con las valoraciones;
- los efectos potenciales sobre los estados financieros de la entidad como resultado de riesgos de incorrección material a los que está expuesta la entidad que deban ser revelados en los estados financieros, incluyendo la incertidumbre en la medición relacionada con los instrumentos financieros;
- el punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de políticas contables y presentación de las transacciones con instrumentos financieros en los estados financieros;
- el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad y la presentación de los instrumentos financieros en la información financiera; o
- la falta de políticas integrales y claramente establecidas para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros, incluyendo los controles operativos, los procedimientos para designar a los instrumentos financieros como coberturas, y el seguimiento de los riesgos.

El momento adecuado para las comunicaciones puede variar de acuerdo con las circunstancias del encargo; sin embargo, quizá resulte conveniente comunicar las dificultades significativas encontradas durante la auditoría tan pronto como sea posible si los responsables del gobierno de la entidad tienen la posibilidad de ayudar al auditor a superar la dificultad, o si dicha situación probablemente da lugar a una opinión modificada.

---

[44] La NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, establece requerimientos y proporciona orientación sobre la comunicación de las deficiencias en el control interno a la dirección, y la comunicación de las deficiencias significativas en el control interno a las personas responsables del gobierno de la entidad. La NIA 265 establece que las deficiencias en el control interno pueden ser identificadas durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada) o durante cualquier etapa de la auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Comunicaciones con los organismos reguladores y otros

145. En algunos casos,[45] los auditores pueden verse obligados o considerar conveniente, comunicar directamente a los órganos reguladores o supervisores prudenciales, además de a los responsables del gobierno de la entidad, cualquier asunto relacionado con instrumentos financieros. Dicha comunicación puede resultar de utilidad durante todo el proceso de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores bancarios buscan la cooperación de los auditores para compartir información acerca de la operativa y aplicación de los controles sobre las actividades con instrumentos financieros, las dificultades que se enfrentan al valorar los instrumentos financieros en mercados inactivos, y el cumplimiento de los reglamentos. Esta coordinación puede resultar útil al auditor para identificar riesgos de incorrección material.

[45] Por ejemplo, la NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, requiere que el auditor determine si existe la obligación de informar sobre las sospechas de violaciones, o las violaciones de las disposiciones legales o reglamentarias a terceros ajenos a la entidad. Adicionalmente, podrían existir requerimientos relacionados con las comunicaciones del auditor con los organismos reguladores bancarios y otras personas en varios países ya sea por disposición legal, por requerimientos reglamentarios o por un acuerdo formal o protocolo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo

(Ref.: Apartado A14)

Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros

1. A continuación, se proporciona información general y ejemplos de los controles que pueden existir en una entidad que ejecuta un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, ya sea para fines de negociación o de inversión. Los ejemplos no pretenden ser exhaustivos y las entidades pueden establecer diferentes entornos de control y procesos dependiendo de su tamaño, las industrias en las que operan, y el volumen de sus transacciones con instrumentos financieros. En los apartados 25-26 se incluye información adicional sobre el uso de confirmaciones de operaciones y de cámaras de compensación.

2. Como en cualquier sistema de control, a veces es necesario duplicar los controles en los diferentes niveles de control (por ejemplo, preventivo, de detección y de seguimiento) para evitar el riesgo de incorrección material.

Entorno de control de la entidad

Compromiso con el uso adecuado de los instrumentos financieros

3. El grado de complejidad de algunas actividades con instrumentos financieros puede dar lugar a que solo algunas personas dentro la entidad comprendan esas actividades completamente o cuenten con la especialización necesaria para valorar los instrumentos de manera continua. El uso de instrumentos financieros sin que exista el nivel especialización adecuada dentro de la entidad incrementa el riesgo de incorrección material.

Participación de los responsables del gobierno de la entidad

4. Los responsables del gobierno de la entidad dan seguimiento y manifiestan su conformidad con el apetito de riesgo general de la entidad establecido por la dirección y dan seguimiento a las actividades con instrumentos financieros de la entidad. Las políticas de una entidad para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros tienen mucho que ver con su postura hacia el riesgo y la experiencia de quienes participan en las transacciones con instrumentos financieros. Además, una entidad puede establecer restructuras de gobierno corporativo y procesos de control enfocados a:

   (a) Comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las decisiones sobre inversiones y las evaluaciones de toda incertidumbre material relacionada con las mediciones; y

   (b) valorar el apetito de riesgo general de la entidad con respecto a las transacciones con instrumentos financieros.

Estructura organizativa

5. Las transacciones con instrumentos financieros pueden llevarse a cabo en forma centralizada o descentralizada. Tales actividades y la toma de decisiones relacionadas dependen en gran medida del flujo de información exacta, fiable y oportuna. La dificultad de recabar y agregar dicha información aumenta de

acuerdo con el número de localizaciones y negocios en los que participa una entidad. Los riesgos de incorrección material relacionados con las actividades con instrumentos financieros pueden incrementarse como resultado de un mayor grado de descentralización de las actividades de control. Esto puede ser especialmente cierto para las entidades que operan en diferentes lugares, algunos tal vez en otros países.

Asignación de autoridad y responsabilidad

Políticas de inversión y valoración

6. Proporcionar directrices, a través de políticas claramente establecidas y aprobadas por los responsables del gobierno de la entidad, con respecto a la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros permite a la dirección adoptar un enfoque eficaz para asumir y gestionar los riesgos del negocio. Estas políticas son más claras cuando establecen los objetivos de la entidad con respecto a la gestión de riesgos, y las opciones de cobertura e inversión disponibles para cumplir con estos objetivos, y reflejan:

   (a) El grado de especialización de la dirección;

   (b) el grado de sofisticación de los sistemas de seguimiento y control interno de la entidad;

   (c) la estructura de activos/pasivos de la entidad;

   (d) la capacidad de la entidad para mantener la liquidez y absorber las pérdidas de capital;

   (e) el tipo de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos;

   (f) el uso de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos; por ejemplo, si se utilizan derivados para fines de especulación o solo para fines de cobertura.

7. La entidad puede diseñar políticas alineadas con sus capacidades de valoración y establecer controles para asegurarse de que estas políticas sean cumplidas por los empleados encargados de las valoraciones de la entidad. Estas políticas pueden incluir:

   (a) Procesos para el diseño y validación de las metodologías utilizadas para producir valoraciones, incluyendo cómo se trata la incertidumbre en las mediciones; y

   (b) políticas relativas a maximizar el uso de datos observables y los tipos de información que deben recabarse para sustentar las valoraciones de los instrumentos financieros.

8. Para las entidades más pequeñas, negociar con instrumentos financieros puede ser poco común y el conocimiento y experiencia de la dirección con instrumentos financieros pueden ser limitados. Sin embargo, establecer políticas para los instrumentos financieros ayuda a la entidad a determinar su apetito de riesgo e

invertir en ciertos instrumentos financieros en particular le ayuda a alcanzar el objetivo establecido.

Políticas y prácticas de recursos humanos

9. Las entidades pueden establecer políticas que requieran que los empleados clave, tanto de la función comercial como de la función administrativa, dejen de ejecutar sus funciones durante un tiempo determinado. Este tipo de control se utiliza como un medio para prevenir y detectar el fraude, sobre todo con respecto a las posibles transacciones falsas o el registro erróneo de transacciones por parte de algunos operadores.

Uso de organizaciones de servicio

10. Las entidades también pueden contratar a organizaciones de servicios (por ejemplo, gestores de activos) para realizar la compra o venta de instrumentos financieros, para mantener registros de las transacciones de la entidad o para valorar los instrumentos financieros. Algunas entidades pueden depender de estas organizaciones de servicios para que proporcionen la base para la contabilización de los instrumentos financieros que tienen. Sin embargo, si la entidad no tiene conocimiento de los controles establecidos en la organización de servicios, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder confiar en los controles de esa organización de servicios. Ver la NIA 402,[1] que establece los requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las entidades que utilizan los servicios de una o varias organizaciones de servicios.

11. El hecho de contratar los servicios de terceros puede fortalecer o debilitar el entorno de control para los instrumentos financieros. Por ejemplo, el personal de una organización de servicios puede tener más experiencia con los instrumentos financieros o puede tener un sistema de control interno más sólido sobre la preparación de la información financiera que la misma entidad. El uso de una organización de servicios también puede permitir una mayor segregación de funciones. Sin embargo, puede ser que la organización de servicios tenga deficiencias en su entorno de control.

Proceso de valoración de riesgos de la entidad

12. El proceso de valoración de riesgos de una entidad existe para establecer la forma en que la entidad identifica los riesgos de negocio que se derivan del uso de instrumentos financieros, incluyendo cómo la entidad estima la significatividad de los riesgos, valora la probabilidad de su ocurrencia y decide qué acciones tomar para gestionarlos.

13. El proceso de valoración de riesgos de la entidad define la forma en que la entidad determina qué riesgos se deben gestionar. El proceso de valoración de riesgos existe con el fin de asegurar que la entidad:

    (a) Conoce los riesgos inherentes a un instrumento financiero antes de contratarlo, incluyendo los objetivos de concertar la transacción y su

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

estructura (por ejemplo, la economía y los propósitos empresariales de contratar instrumentos financieros);

(b) realiza los procesos debidos adecuados y acordes con los riesgos relacionados con cada instrumento financiero;

(c) hace un seguimiento de sus posiciones destacadas para conocer la forma en que las condiciones del mercado están afectando sus exposiciones;

(d) ha establecido procedimientos para reducir o modificar la exposición a riesgos si es necesario y para gestionar el riesgo sobre la reputación de la entidad; y

(e) somete estos procesos a un proceso de seguimiento y revisión riguroso.

14. La estructura implementada para hacer el seguimiento y gestionar la exposición a riesgos debe:

(a) Ser adecuada y congruente con la actitud de la entidad hacia el riesgo, según lo hayan así determinado los responsables del gobierno de la entidad;

(b) especificar los niveles de aprobación para la autorización de los diferentes tipos de instrumentos financieros y transacciones que pueden celebrarse y su finalidad. Los instrumentos permitidos y los niveles de aprobación deben reflejar la especialización de las personas involucradas en las transacciones con instrumentos financieros, demostrando el compromiso de la dirección hacia la competencia;

(c) establecer límites adecuados a la máxima exposición permitida para cada tipo de riesgo (incluyendo contrapartes aprobadas). Los niveles de exposición permitida pueden variar dependiendo del tipo de riesgo o contraparte;

(d) mantener un sistema de seguimiento oportuno y objetivo de los riesgos financieros y actividades de control;

(e) mantener información objetiva y oportuna sobe las exposiciones, los riesgos y los resultados del uso de instrumentos financieros para la gestión de riesgos; y

(f) analizar la trayectoria histórica de la dirección en materia de valoración de los riesgos de los diferentes instrumentos financieros.

15. Los tipos y niveles de riesgos a los que se enfrenta una entidad están directamente relacionados con los tipos de instrumentos financieros que contrata, además de la complejidad y volumen de los instrumentos financieros negociados.

Función de gestión de riesgos

16. Algunas entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo muchas de las instituciones financieras más grandes, pueden estar obligadas por disposición legal o reglamentaria o pueden optar por establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos. Esta función es independiente de las personas responsables de llevar a cabo y gestionar las transacciones con instrumentos financieros. La función de gestión de riesgos es responsable de informar y hacer el seguimiento de las actividades con

instrumentos financieros de la entidad, y puede incluir un comité de riesgos formal establecido por los responsables del gobierno de la entidad. Algunos ejemplos de las responsabilidades clave de esta función incluyen:

(a) Implementar las políticas de gestión de riesgos establecidas por los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el análisis de los riesgos a los cuales puede estar expuesta la entidad);

(b) diseñar estructuras de límites de riesgos y asegurar que estos límites de riesgos sean implementados y puestos en práctica;

(c) desarrollar escenarios de estrés y someter los portafolios de posiciones abiertas de la entidad a análisis de sensibilidad, incluyendo investigaciones de movimientos inusuales en las posiciones; y

(d) revisar y analizar nuevos productos de instrumentos financieros.

17. Los instrumentos financieros pueden tener el riesgo asociado de que una pérdida puede exceder el importe, si lo hubiera, del valor del instrumento financiero reconocido en el balance. Por ejemplo, una caída repentina en el precio de mercado de una materia prima puede obligar a la entidad a realizar una pérdida para cerrar una posición futura en esa materia prima debido a los requerimientos relacionados con la garantía, o margen. En algunos casos, las pérdidas potenciales pueden ser suficientes para que haya una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La entidad puede realizar análisis de sensibilidad o análisis del valor en riesgo para valorar los hipotéticos efectos futuros sobre los instrumentos financieros sujetos a riesgos de mercado. Sin embargo, los análisis del valor en riesgo no reflejan todos los riesgos que pueden afectar a la entidad, y los análisis de sensibilidad y escenarios también pueden estar sujetos a limitaciones.

18. El volumen y grado de sofisticación de las transacciones con instrumentos financieros y los requerimientos reglamentarios aplicables pueden influir en las consideraciones de la entidad sobre si debe establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos y cómo ésta debe estar estructurada. En las entidades que no cuentan con una función dedicada a la gestión de riesgos, que pueden incluir aquellas entidades con relativamente pocos instrumentos financieros o instrumentos financieros que son menos complejos, informar y hacer un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros puede formar parte de las responsabilidades de la función de contabilidad o finanzas o de las responsabilidades básicas de la dirección, y puede incluir un comité de riesgos establecido formalmente por los responsables del gobierno de la entidad.

Sistemas de información de la entidad

19. El objetivo fundamental del sistema de información de una entidad es ser capaz de capturar y registrar todas las transacciones con exactitud, liquidándolas, valorándolas, y produciendo información que permita gestionar los riesgos en los instrumentos financieros y que permita un seguimiento de los controles. Este puede ser un tema complicado para las entidades que realizan un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros, especialmente si tienen una multiplicidad de sistemas que no están bien integrados y tienen interfaces manuales sin controles adecuados.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

20. Ciertos instrumentos financieros pueden requerir un gran número de asientos contables. Conforme aumenta la sofisticación o el nivel de las actividades con instrumentos financieros, es necesario que también se incremente el grado de sofisticación de los sistemas de información. Los problemas específicos que pueden surgir con respecto a los instrumentos financieros incluyen:

    (a) Los sistemas de información, especialmente de entidades pequeñas que no tienen la capacidad o no han sido configurados adecuadamente para procesar transacciones con instrumentos financieros, especialmente cuando la entidad no tiene experiencia previa con instrumentos financieros. Esto puede dar como resultado un mayor número de transacciones manuales, las cuales pueden incrementar los riesgos de error;

    (b) la diversidad de sistemas que tal vez se necesite para procesar transacciones más complejas, y la necesidad de que se realicen conciliaciones rutinarias entre ellas, especialmente cuando los sistemas no están interconectados o pueden estar sujetos a intervenciones manuales;

    (c) la posibilidad de que las transacciones más complejas, si son negociadas exclusivamente por un pequeño número de personas, sean valoradas o sus riesgos gestionados en una hoja de cálculo en lugar de a través de sistemas de procesamiento, lo cual implica que la seguridad de las contraseñas físicas y lógicas de esas hojas pueda ser fácilmente vulnerada;

    (d) la falta de revisión de los registros de excepciones de los sistemas, confirmaciones externas y cotizaciones de corredores, si están disponibles, para validar las entradas generadas por los sistemas;

    (e) dificultad para controlar y valorar los datos clave de los sistemas para la valoración de los instrumentos financieros, especialmente cuando esos sistemas son mantenidos por el grupo de operadores que forman la función de atención a clientes o un prestador de servicios independiente y/o las transacciones en cuestión no son rutinarias o son poco negociadas;

    (f) no se evalúa el diseño y calibración de los modelos complejos utilizados para procesar esas transacciones en su fecha de inicio y en forma periódica;

    (g) la posibilidad de que la entidad no haya establecido una biblioteca de modelos, con controles relacionados con el acceso, los cambios y el mantenimiento de modelos individuales, con el fin de mantener sólidas pistas de auditoría de las versiones autorizadas de los modelos y para poder impedir el acceso no autorizado o modificaciones a dichos modelos;

    (h) la inversión desproporcionada que pudiera requerirse en la gestión de riesgos y los sistemas de control, para las entidades que llevan a cabo un número limitado de transacciones con instrumentos financieros, y la posibilidad de que la dirección llegue a conclusiones erróneas sobre la información obtenida de estos procesos si no está acostumbrada a trabajar con este tipo de instrumentos;

(i) la posibilidad de que se requiera contratar los servicios de terceros, por ejemplo de una organización de servicios para registrar, procesar, contabilizar o gestionar adecuadamente los riesgos en las transacciones con instrumentos financieros, y la necesidad de conciliar adecuadamente y valorar el trabajo de esos proveedores; y

(j) consideraciones adicionales sobre las medidas de seguridad y control aplicables a la utilización de las redes electrónicas para las entidades que realizan transacciones con instrumentos financieros electrónicamente.

21. Los sistemas de información aplicables a la información financiera sirven como una fuente importante de información para la información cuantitativa a revelar en los estados financieros. Sin embargo, las entidades también pueden desarrollar y mantener sistemas no financieros para preparar información financiera para uso interno y para generar la información cualitativa a revelar incluida; por ejemplo, respecto de los riesgos e incertidumbre o los análisis de sensibilidad.

Las actividades de control de la entidad

22. Las actividades de control sobre las transacciones con instrumentos financieros están diseñadas para prevenir o detectar problemas que impidan a la entidad alcanzar sus objetivos. Estos objetivos pueden ser por naturaleza operacionales, de información financiera o de cumplimiento. Los controles relacionados con los instrumentos financieros están diseñados con base en la complejidad y volumen de las transacciones con instrumentos financieros y generalmente incluirán un proceso de autorización adecuado, una adecuada segregación de funciones y otras políticas y procedimientos diseñados para asegurar que se cumplen los objetivos de control de la entidad. Los diagramas de flujo de los procesos pueden ayudar a identificar los controles y la falta de controles de la entidad. Esta NIPA se centra en las actividades de control relacionadas con la integridad, exactitud y existencia, así como la valoración, presentación y revelación de los instrumentos financieros.

Autorización

23. Las autorizaciones relacionadas con los instrumentos financieros pueden afectar directa e indirectamente las afirmaciones sobre los estados financieros. Por ejemplo, aunque una transacción no cumpla con las políticas de la entidad, puede no obstante ser registrada y contabilizada correctamente. Sin embargo, las transacciones no autorizadas pueden aumentar significativamente los riesgos para la entidad, con lo que se incrementaría significativamente el riesgo de incorrección material en la información financiera, ya que se llevarían a cabo fuera del sistema de control interno. Para mitigar este riesgo, muchas entidades establecen políticas claras en cuanto a qué transacciones se pueden ejecutar y por quién y el cumplimiento de estas políticas es supervisado por los encargados de las áreas administrativas de la entidad. Llevar a cabo el seguimiento de las actividades de negociación de cada operador, por ejemplo, al analizar volúmenes de transacciones excesivamente altos o de beneficios o pérdidas significativas, ayuda a la entidad a garantizar el cumplimiento de las políticas de la entidad, incluyendo la autorización de nuevos tipos de transacciones, y a valorar si ha ocurrido un fraude.

24. La función de los registros del inicio de una transacción de una entidad es identificar claramente la naturaleza y el objetivo de las transacciones individuales y los derechos y obligaciones que surgen bajo cada contrato de instrumentos financieros, incluyendo la exigibilidad de los contratos. Además de la información financiera básica, como un importe teórico del instrumento, para ser completos y precisos, los registros del inicio de una transacción generalmente deben incluir como mínimo:

    (a) La identidad del operador;

    (b) la identidad de la persona que registra la transacción (si no es el operador), la fecha de inicio de la transacción (incluyendo la hora de la transacción), y cómo se registró la transacción en los sistemas de información de la entidad; y

    (c) la naturaleza y el objetivo de la transacción, incluyendo si se pretende cubrir con ella la exposición a un riesgo comercial subyacente.

Segregación de funciones

25. La segregación de funciones y la asignación de personal es un importante elemento de control, especialmente cuando la entidad está expuesta a instrumentos financieros. Las actividades relacionadas con los instrumentos financieros pueden segregarse en muchas áreas, incluyendo:

    (a) Ejecutar la transacción (negociar). En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede hacerlo el área de atención a clientes;

    (b) hacer pagos de efectivo y aceptar entradas de efectivo (liquidaciones);

    (c) enviar confirmaciones de compra-venta y conciliar las diferencias entre los registros de la entidad y las respuestas de las contrapartes, si las hubiera;

    (d) registrar todas las transacciones correctamente en los registros contables;

    (e) hacer un seguimiento de los límites de riesgo. En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede realizarlo la función de gestión de riesgos; y

    (f) hacer un seguimiento de las posiciones y valorar los instrumentos financieros.

26. Muchas organizaciones optan por segregar las funciones de las personas encargadas de realizar inversiones en instrumentos financieros, las que valoran los instrumentos financieros, las que los liquidan y las que los contabilizan/registran.

27. Cuando una entidad es demasiado pequeña para lograr una adecuada segregación de funciones, el papel de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al llevar a cabo el seguimiento de las actividades con instrumentos financieros es de particular importancia.

28. Un elemento fundamental del control interno de algunas entidades es la función de Verificación Independiente de Precios (VIP). Esta área es responsable de verificar de manera independiente los precios de algunos instrumentos financieros, para lo cual, puede utilizar fuentes alternativas de datos,

metodología e hipótesis. El VIP proporciona un punto de vista objetivo respecto de los precios que se hayan determinado en otra parte de la entidad.

29. Generalmente, el área administrativa o de comprobación es responsable de establecer políticas de valoración y de asegurar el cumplimiento de dichas políticas. Las entidades con un mayor número de transacciones con instrumentos financieros pueden realizar valoraciones diarias de su portafolio de instrumentos financieros y analizar el porcentaje de los beneficios o pérdidas que representan las valoraciones de los instrumentos financieros individuales como una prueba de su razonabilidad.

Integridad, exactitud y existencia

30. Las conciliaciones periódicas de los registros de la entidad con los registros de bancos externos y custodios permiten a la entidad asegurarse de que las transacciones se encuentran registradas correctamente. Es importante realizar una apropiada segregación de funciones entre las personas que realizan las transacciones y las que las concilian, como lo es implementar un riguroso proceso para revisar las conciliaciones y depurar las partidas en conciliación.

31. También se deben establecer controles que requieran que los operadores identifiquen si un instrumento financiero complejo puede tener características únicas; por ejemplo, derivados implícitos. Para tales casos, muchas empresas cuentan con una función independiente que evalúa las transacciones complejas con instrumentos financieros desde su inicio (a la cual se le puede denominar como grupo de control del producto), y que trabaja con un conjunto de políticas contables para asegurar que la transacción se registra adecuadamente. Aunque es posible que las entidades más pequeñas no puedan contar con grupos de control del producto, cualquier entidad puede establecer un proceso relacionado con la revisión de contratos de instrumentos financieros complejos desde su origen para asegurar que se contabilizan de manera adecuada, de conformidad con el marco de información aplicable.

Seguimiento de controles

32. Las actividades de seguimiento continuo de la entidad están diseñadas para detectar y corregir cualquier deficiencia en la eficacia de los controles sobre las transacciones con instrumentos financieros y su valoración. Es importante que exista un adecuado nivel de seguimiento y revisión de las transacciones con instrumentos financieros dentro de la entidad. Esto incluye:

    (a) La revisión de todos los controles, por ejemplo, el seguimiento de estadísticas operativas, tales como el número de partidas en conciliación o las diferencias entre las fuentes de precios internas y externas;

    (b) la necesidad de contar con controles fuertes sobre Tecnología de Información (TI) y el seguimiento y validación de la aplicación de dichos controles; y

    (c) la necesidad de asegurar que la información derivada de diferentes procesos y sistemas se concilia de manera adecuada. Por ejemplo, un proceso de valoración es poco útil si el resultado del mismo no se concilia de manera adecuada con el libro mayor.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

33. En entidades más grandes, por lo general hay sistemas informáticos sofisticados que realizan un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros, y dichos sistemas están diseñados para asegurar que las liquidaciones se hagan al vencimiento del instrumento. Los sistemas informáticos más complejos pueden generar envíos automáticos a las cuentas liquidadoras para seguir los movimientos de efectivo, y existen controles sobre el procesamiento con el objeto de asegurar que las transacciones con instrumentos financieros se reflejan correctamente en la contabilidad de la entidad. Los sistemas informáticos pueden ser diseñados para producir informes de excepción con el fin de alertar a la dirección sobre situaciones en las que los instrumentos financieros hayan rebasado los límites autorizados, o cuando las transacciones realizadas hayan rebasado los límites establecidos para las contrapartes seleccionadas. Sin embargo, ni el sistema informático más sofisticado puede garantizar la integridad de la contabilización de las transacciones con instrumentos financieros. En consecuencia, muchas entidades implementan procedimientos adicionales para incrementar la probabilidad de que se registren todas las transacciones.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Este Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento corregido sustituirá al actual Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento cuando entre en vigor la NIEA 3000 (Revisada), Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1-4
Principios de ética y normas de control de calidad	5-9
Descripción de los encargos de aseguramiento	10-11
Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo	12-13
Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada	14-16
Alcance del Marco	17-19
Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento	20-21
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento	22-25
Elementos de un encargo de aseguramiento	26
Relación entre tres partes	27-38
Materia subyacente objeto de análisis	39-41
Criterios	42-49
Evidencia	50-82
El informe de aseguramiento	83-92
Otras cuestiones	93-95
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente	96
Anexo 1: Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA	
Anexo 2: Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo	
Anexo 3: Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento	
Anexo 4: Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis	

Introducción

1. Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).

2. Este Marco no es una norma y, en consecuencia, no establece requerimientos (principios básicos o procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento[1]. En un informe de aseguramiento no se puede afirmar, por lo tanto, que un encargo se ha realizado de conformidad con este Marco, sino que se debería

---

[1] Véase el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados.

hacer referencia a las Normas de Aseguramiento aplicables. Las Normas de Aseguramiento contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y otras anotaciones explicativas, una introducción y definiciones que son congruentes con este Marco y que han de ser aplicados en encargos de auditoría, de revisión y otros encargos de aseguramiento. El Anexo 1 ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB) y la relación que tienen entre ellos y con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).

3. Este Marco proporciona un marco de referencia para:

   (a) los profesionales que realizan encargos de aseguramiento;

   (b) otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y los que contratan a un profesional (la "parte contratante"); y

   (c) el IAASB para el desarrollo de Normas de Aseguramiento, Notas Prácticas y otros documentos.

4. Lo que sigue es una descripción general de este Marco:

   - *Introducción* Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes.
   - *Descripción de los encargos de aseguramiento* Esta sección describe los encargos de aseguramiento y diferencia entre encargos consistentes en un informe directo y encargos de constatación, y entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada.
   - *Alcance del Marco:* En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
   - *Condiciones previas para un encargo de aseguramiento* En esta sección se establecen las condiciones previas para que un profesional acepte un encargo de aseguramiento.
   - *Elementos de un encargo de aseguramiento*: En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento: una relación entre tres partes, una materia subyacente objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Proporciona explicaciones más detalladas de las diferencias importantes entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada. En esta sección se tratan también, por ejemplo, la gran variedad de materias subyacentes objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel que desempeñan el riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los encargos de seguridad razonable y en los encargos de seguridad limitada.
   - *Otras cuestiones:* En esta sección se tratan las responsabilidades de comunicación distintas del informe de aseguramiento del profesional ejerciente, la documentación y las implicaciones de la *vinculación* de un profesional con una materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis.

Principios de ética y normas de control de calidad

5. Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los

encargos de aseguramiento de alta calidad. Esos encargos se realizan de conformidad con Normas de Aseguramiento que se basan en las siguientes premisas:

(a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y

(b) el profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1, [2] o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

El Código de Ética del IESBA

6. La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional ejerciente:

   (a) integridad;

   (b) objetividad;

   (c) competencia y diligencia profesionales;

   (d) confidencialidad y

   (e) comportamiento profesional.

7. La Parte A también proporciona un marco conceptual a los profesionales para su aplicación en la identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en la evaluación de la significatividad de las amenazas identificadas y, en su caso, en la aplicación de salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

8. La Parte B del Código de Ética del IESBA describe el modo en que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad ejercientes que prestan servicios en una firma, incluida la independencia. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

NICC 1

9. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

---

[2] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, "*Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*"

(a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;

(b) requerimientos de ética aplicables;

(c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

(d) recursos humanos;

(e) realización de los encargos y (f) seguimiento

Descripción de los encargos de aseguramiento

10. Un encargo de aseguramiento es un encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

11. El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo:

- Los estados financieros (resultado) son el resultado de la medida de la situación financiera de una entidad, de su resultado y de sus flujos de efectivo (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de un marco de información financiera (criterios).
- Una declaración sobre la eficacia del control interno (resultado) es el resultado de la evaluación de la eficacia *del* proceso de control interno de una entidad (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de criterios relevantes.
- Las medidas del rendimiento específicas de la entidad (resultado) son el resultado de medir varios aspectos del rendimiento (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de las correspondientes metodologías de medición (criterios).
- Un informe de gas de efecto invernadero (resultado) es el resultado de medir las emisiones de gas de efecto invernadero (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medida y presentación (criterios).
- Una declaración de cumplimiento (resultado) es el resultado de la evaluación del cumplimiento por una entidad (materia subyacente objeto de análisis) de, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias (criterios).

El término "información sobre la materia objeto de análisis" se utiliza para referirse al resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Es la información sobre la materia objeto de análisis acerca de la que el profesional obtiene evidencia suficiente y adecuada como base para su conclusión.

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

12. En un encargo de constatación una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. La conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material (véase también el apartado 85).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

13. En un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Además, el profesional aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y se redacta en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de ella (véase también el Anexo 2).

Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

14. En un encargo de seguridad razonable el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

15. En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.

16. Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo. En algunos casos, las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada pueden ser tan importantes que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.

Alcance del Marco

17. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son congruentes con

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

la descripción del apartado 10 anterior (y que, por lo tanto, no están cubiertos por este Marco) incluyen:

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación[3];
- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento.
- Encargos de consultoría (o de asesoría)[4] tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

18. Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de obtener un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable solo a la parte del encargo relativa al aseguramiento.

19. Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 10, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de este Marco:

    (a) encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y

    (b) encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:

        (i) dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;

        (ii) la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;

        (iii) el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y

        (iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional ejerciente.

Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

20. Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es un encargo de aseguramiento en el ámbito de este Marco diferencia claramente dicho informe

[3] NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación.*

[4] En un encargo de consultoría, el profesional utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o "informe largo"). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

de otro informe que sí sea un informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Dar a entender que es conforme con este Marco o con las Normas de Aseguramiento.
- El uso inadecuado de los términos "aseguramiento/grado de seguridad", "auditoría" o "revisión".
- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión basada en evidencia suficiente y adecuada cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

21. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

22. Las siguientes condiciones previas para un encargo de aseguramiento son aplicables cuando se considera si se debe aceptar o continuar un encargo de aseguramiento:

    (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas (es decir, la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, según corresponda) son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias y

    (b) el encargo contiene todas las siguientes características:

        (i) la materia subyacente objeto de análisis es adecuada;

        (ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las características descritas en el apartado 44;

        (iii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe;

        (iv) el profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión;

        (v) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y

        (vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo.

23. Las materias subyacentes objeto de análisis de diferentes encargos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias subyacentes objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional individual. Es importante, no obstante, que el profesional ejerciente esté satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 31).

24. Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento, es posible que la parte contratante pueda identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:

    (a) si los criterios que el profesional ejerciente espera aplicar no son adecuados, aún se puede realizar un encargo de aseguramiento que cumpla las demás condiciones previas del apartado 22 si:

        (i) El profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios. En estos casos, el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por separado. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad o

        (ii) existen criterios alternativos adecuados para la materia subyacente objeto de análisis que se pueden utilizar o desarrollar.

    (b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.

25. Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, no es adecuado que el profesional lo convierta en un encargo que no es de aseguramiento, ni convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, no se ignorará la evidencia que se obtuvo antes del cambio. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Elementos de un encargo de aseguramiento

26. Los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento se analizan en esta sección:

    (a) una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;

    (b) una materia subyacente objeto de análisis adecuada;

    (c) criterios adecuados;

    (d) evidencia suficiente y adecuada; y

    (e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Relación entre tres partes

27. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes distintas: el profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante (véase también el Anexo 3).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

28. La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

Profesional ejerciente

29. El "profesional ejerciente" es la persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, de la firma) mediante la aplicación de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material[5]. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si el resultado de esa medida o evaluación está libre de incorrección material.

30. Si un profesional ejerciente competente, distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente que presta servicios en una firma, elige manifestar que ha cumplido una Norma de Aseguramiento, es importante que reconozca que esas normas incluyen requerimientos que reflejan la premisa del apartado 5 referentes al Código de Ética del IESBA y a la NICC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

31. No se acepta un encargo si un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los requerimientos de ética relativos a la competencia no se cumplirán. En algunos casos, esos requerimientos se pueden cumplir si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional.

32. Además, es necesario que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto del profesional y de otros profesionales de aseguramiento en la medida suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, y pueda obtener la evidencia necesaria para concluir sobre si el trabajo de dicho experto o de otro profesional es adecuado para sus propósitos.

33. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada y la utilización por el profesional del trabajo de un experto del profesional ejerciente o de otros profesionales no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atenido a lo dispuesto en las Normas de Aseguramiento aplicables, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede

[5] En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

Parte responsable

34. La parte responsable es la parte que es responsable de la materia subyacente objeto de análisis. En un encargo de constatación, la parte responsable también es con frecuencia el medidor o evaluador. La parte responsable puede o no ser la parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento (la parte contratante)

Usuarios a quienes se destina el informe

35. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

36. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.

37. Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos realizados en base a los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que una conclusión):

    (a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y

    (b) el profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados.

38. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando en determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el informe de aseguramiento incluye una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación

con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Materia subyacente objeto de análisis

39. La materia subyacente objeto de análisis de un encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Condiciones o resultados financieros históricos (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo históricos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.
- Condiciones o resultados financieros futuros (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo prospectivos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en un pronóstico o proyección financieros.
- Condiciones o resultados no financieros (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración sobre su eficacia.
- Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

En el Anexo 4 se puede ver una clasificación de la gama de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos.

40. Distintas materias subyacentes objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:

(a) la precisión con la cual la materia subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y

(b) lo convincente que es la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede resaltar características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.

41. Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios identificados de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y

adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

Criterios

42. Los criterios son referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre la eficacia operativa de los controles internos, los criterios pueden tener como base un marco de control interno predeterminado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para ese propósito; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato aplicables. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).

43. En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador puede seleccionar para medir la materia subyacente objeto de análisis "satisfacción de los clientes" es el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente mientras que otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

44. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

    (a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.

    (b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.

    (c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.

(e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

45. Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

46. La importancia relativa de cada una de las características antes mencionadas para evaluar la adecuación de los criterios para un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Los criterios pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias, o haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un proceso establecido y transparente (criterios predeterminados). Otros criterios se pueden haber desarrollado de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo. Que los criterios sean predeterminados o se desarrollen de manera específica influye en el trabajo que realiza el profesional para evaluar su idoneidad para un encargo concreto, por ejemplo, salvo indicación en contrario, se presume que los criterios predeterminados son adecuados si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

47. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

(a) Publicación.

(b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.

(c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento.

(d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

48. Los criterios también pueden estar disponibles sólo para determinados usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico (véase también el apartado 38).

49. Como parte del encargo, el profesional determina si los criterios son adecuados.

Evidencia

50. Los encargos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en el contexto del encargo para informar sobre el resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar la importancia relativa, el riesgo del encargo, y la cantidad y calidad de evidencia

disponible cuando se planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando se determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

Escepticismo profesional

51. El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:
    (a) La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida;
    (b) la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia;
    (c) las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento; y
    (d) las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.
52. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:
    - pasar por alto circunstancias inusuales;
    - generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados; y
    - utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos y en la evaluación de sus resultados.
53. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.
54. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, se pueden aceptar los registros y los documentos como auténticos a menos que el profesional tenga motivos para pensar lo contrario. No obstante, el profesional se plantea la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,
55. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

Juicio Profesional

56. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las Normas de Aseguramiento aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:
    - La importancia relativa y el riesgo del encargo.
    - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las Normas de Aseguramiento y obtener evidencia.
    - La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En

especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.

- En el caso de un encargo consistente en un informe directo, para la aplicación de los criterios a la materia subyacente objeto de análisis, y en el caso de que el profesional seleccione o desarrolle los criterios, para su selección o desarrollo. En el caso de un encargo de constatación, para evaluar los juicios realizados por otros.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

57. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

58. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional la formación de juicios razonables y fundados.

59. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

60. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y adecuada.

Suficiencia y adecuación de la evidencia

61. La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad (véanse también los apartados 81-82).

62. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente.

63. La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

64. Normalmente, se obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede corroborar otra evidencia o indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, es preciso determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia

65. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

66. La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional que implica considerar la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

Materialidad o importancia relativa

67. La materialidad es relevante en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos y cuando se evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

68. Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina

el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

69. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio profesional.

70. La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento emitido por el profesional. En consecuencia, cuando el encargo cubre algunos, pero no todos los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte de la información sobre la materia objeto de análisis cubierta por el encargo.

Riesgo del encargo

71. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

72. El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

73. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios.

74. En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

(a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y

(ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas (riesgo de control); y

(b) riesgos en los que influye directamente el profesional ejerciente los cuales, a su vez, consisten en:

(i) El riesgo de que el profesional no detecte una incorrección material existente (riesgo de detección); y

(ii) en el caso de un encargo consistente en un informe directo, el riesgo asociado con la medición o evaluación por el profesional de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios (riesgo de medición o evaluación).

75. El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:

- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.
- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.
- Si se trata de un encargo consistente en un informe directo o de un encargo de constatación. Mientras que el concepto de riesgo de control es pertinente en el caso de encargos de constatación, el concepto más amplio de riesgo de medición o evaluación es más pertinente en el caso de encargos consistentes en un informe directo.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos

76. Por lo general se utiliza una combinación de procedimientos para la obtención de una seguridad razonable o de una seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir:

- inspección,
- observación,
- confirmación,
- recálculo,
- reejecución,

- procedimientos analíticos e
- indagación.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos variarán de un encargo al siguiente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades.

77. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

78. Un encargo de seguridad razonable implica:

(a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) el diseño y aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y la obtención de una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional; y

(c) la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentar obtener evidencia adicional.

79. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. Una Norma de Aseguramiento específica para una materia subyacente objeto de análisis puede establecer, por ejemplo, que la evidencia suficiente y adecuada para un determinado tipo de encargo de seguridad limitada se obtenga principalmente mediante procedimientos analíticos e indagaciones. No obstante, en ausencia de Normas de Aseguramiento específicas para una materia subyacente objeto de análisis para otros tipos de encargos de seguridad limitada, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada pueden o no consistir primordialmente en procedimientos analíticos e indagaciones y variarán con las circunstancias del encargo, en especial, con la materia subyacente objeto de análisis y con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como con las restricciones de tiempo y coste.

La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

80. Un encargo de seguridad limitada implica:

(a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación de las áreas en las que es probable que se produzca una incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) el diseño y aplicación de procedimientos para tratar esas áreas y la obtención de una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional; y

(c) si llega a conocimiento del profesional alguna cuestión o cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el diseño y aplicación de procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

81. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

(a) las características de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase el apartado 40); y

(b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

82. No es adecuada una conclusión no modificada ni en un encargo de seguridad razonable ni en un encargo de seguridad limitada cuando:

(a) existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o

(b) una de las partes del encargo impone una restricción que impide que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado.

El informe de aseguramiento

83. El profesional ejerciente alcanza una conclusión basándose en la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que expresa claramente esa conclusión de aseguramiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.

84. En un encargo de seguridad razonable, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo positivo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

85. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- cuando se expresa en términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la entidad a [*fecha*], así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco XYZ", o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel"., o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel." En un encargo de informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan haciendo referencia a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios.

86. En un encargo de seguridad limitada, la conclusión del profesional se expresa de un modo que informa si, sobre la base del encargo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, por ejemplo, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la entidad no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."

87. El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, la revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

88. La conclusión del profesional ejerciente se distingue claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada deja claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional. ejerciente

89. El profesional ejerciente expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:

(a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión puede ser material. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una opinión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

(b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). En los encargos consistentes en un informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis es la conclusión del profesional ejerciente y este concluye que todo o parte de la materia subyacente objeto de análisis no es conforme a los criterios en todos los aspectos materiales, dicha conclusión se considerarla con salvedades (o desfavorable (adversa) según corresponda).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

90. Se expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión.

91. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discute la cuestión con la parte o partes apropiadas determina:

    (a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;

    (b) si es adecuado continuar con el encargo; y

    (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

92. Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional considera si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional continúa el encargo, expresa:

    (a) Una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material y generalizada que sea la cuestión cuando, a juicio del profesional, es probable que unos criterios inadecuados o que una materia subyacente objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o

    (b) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de la conclusión, según, a juicio del profesional, lo material y generalizada que sea la cuestión en otros casos.

Otras cuestiones

Otras responsabilidades de comunicación

93. El profesional ejerciente considera si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

Documentación

94. La documentación del encargo proporciona un registro del fundamento del informe de aseguramiento cuando se prepara de manera oportuna y es suficiente y adecuado para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, la comprensión de:

    (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas de Aseguramiento aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

    (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y

    (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

95. La documentación del encargo incluye el modo en el que el profesional ejerciente trató cualquier incongruencia que haya identificado en la información y su conclusión final con respecto a una cuestión material.

Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

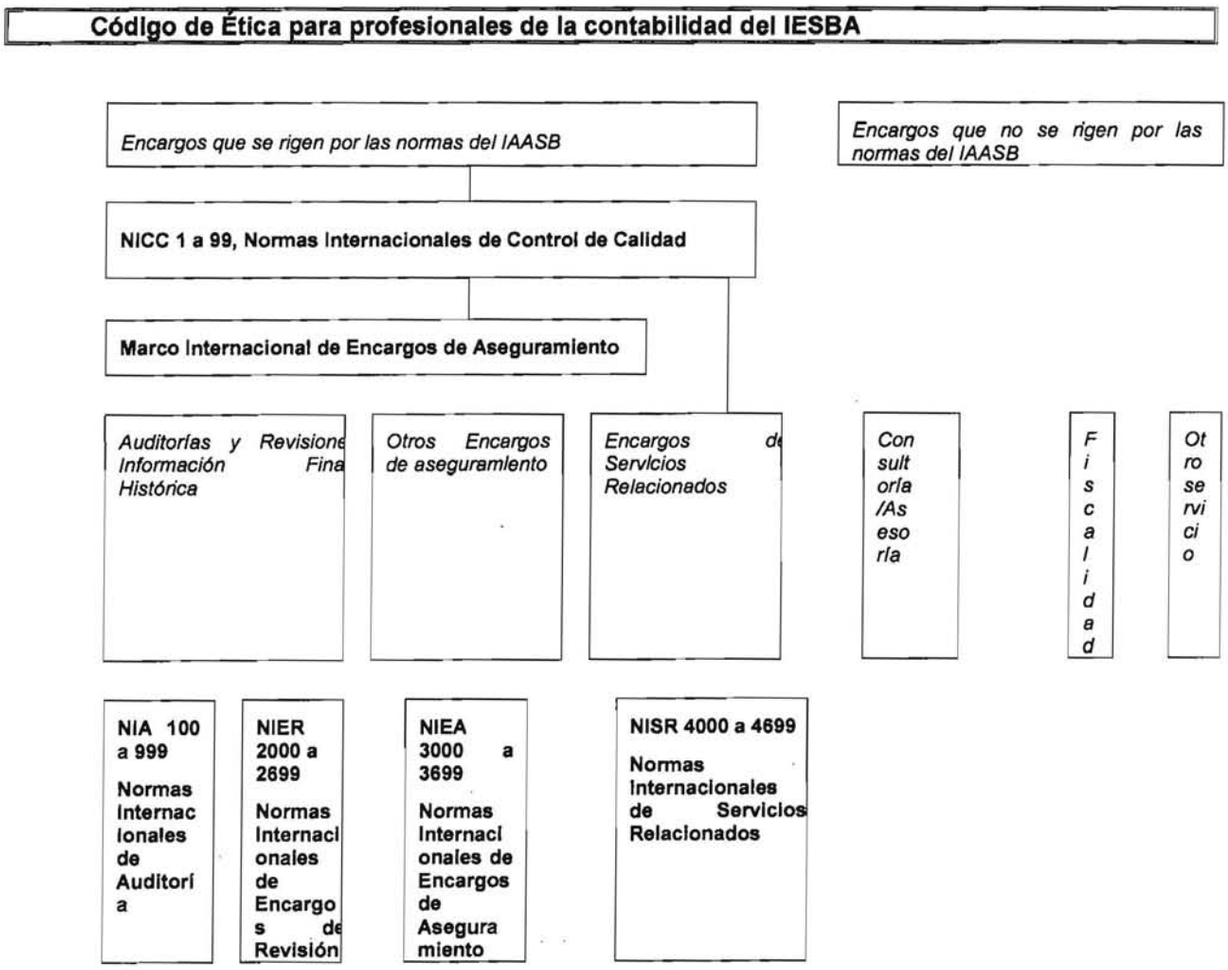
96. El profesional se vincula con una materia subyacente objeto de análisis, o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, cuando emite un informe sobre dicha materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre relacionándole profesionalmente con dicha materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente solicita a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA

Este Anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el *Código de Ética para profesionales de la contabilidad* del IESBA.



Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

Este Anexo muestra las diferencias entre un encargo de constatación y un encargo consistente en un informe directo.

1. En un encargo de constatación, el medidor o evaluador, distinto del profesional, mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. El papel del profesional en un informe de constatación es obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis, preparada por el medidor o evaluador, está libre de incorrecciones materiales.

2. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. La conclusión del profesional en un encargo consistente en un informe directo se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de la misma. Según la materia subyacente objeto de análisis:

   (a) el resultado de la medida o evaluación en un encargo consistente en un informe directo puede ser similar a un informe o declaración preparada por el medidor o evaluador en un encargo de constatación. En otras circunstancias, sin embargo, el resultado, es decir, la información sobre la materia objeto de análisis se puede reflejar en la descripción de los hallazgos y en el fundamento de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento largo; y

   (b) el profesional puede utilizar datos obtenidos o compilados por otros. Por ejemplo, los datos pueden provenir de un sistema de información mantenido por la parte responsable.

3. Además de medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, en un encargo consistente en un informe directo el profesional también aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación.

4. El valor de un encargo consistente en un informe directo reside en la combinación de:

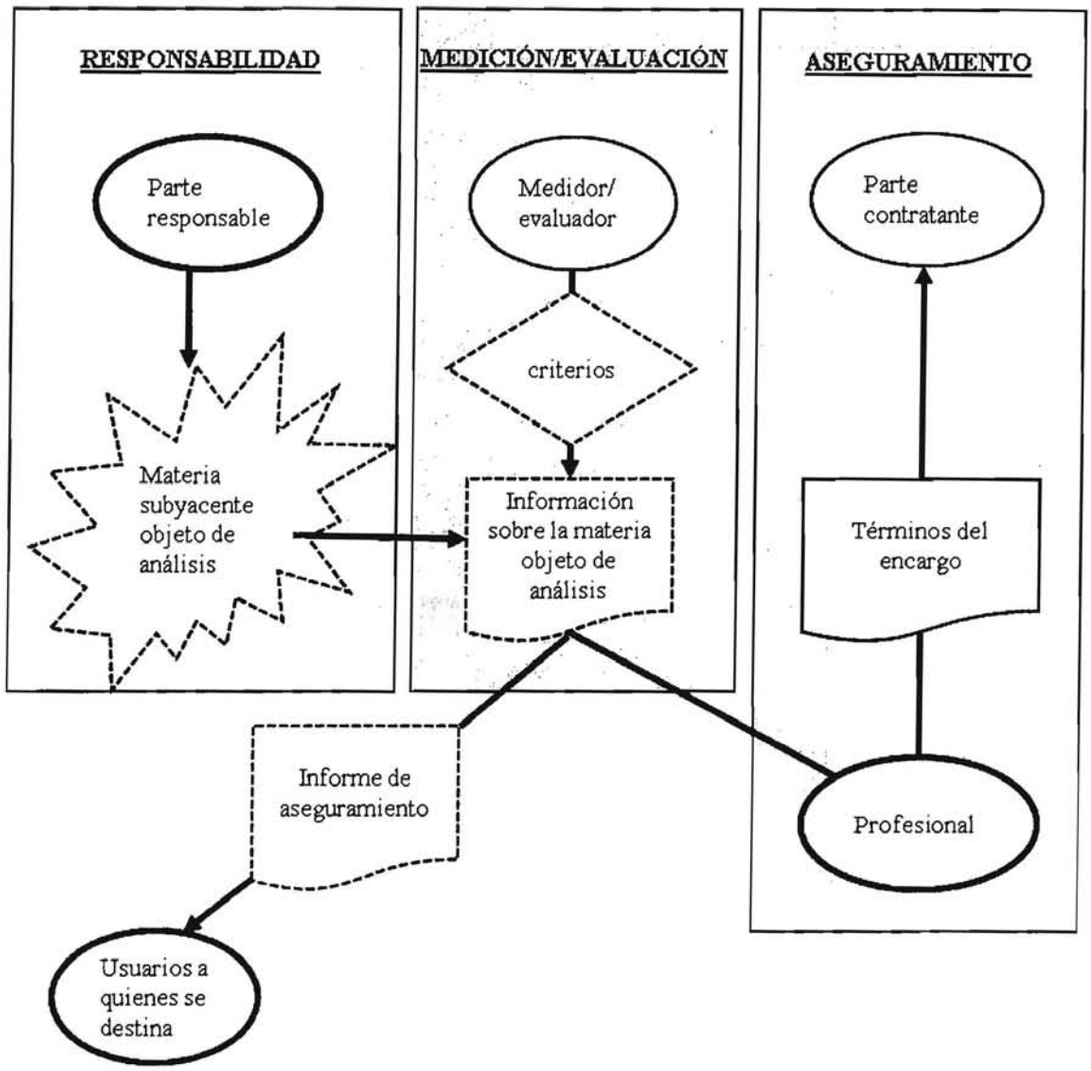
   (a) la independencia del profesional con respecto a la materia subyacente objeto de análisis, a la parte contratante, a los usuarios y a la parte responsable, a pesar de no ser independiente de la información sobre la materia objeto de análisis ya que ha sido preparada por él y

   (b) los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento aplicados en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis que tienen como resultado la obtención de evidencia similar en cantidad y calidad a la de un encargo de constatación. La obtención de evidencia suficiente y adecuada diferencia un encargo consistente en un informe directo de una simple compilación. Para ilustrar este aspecto, si un profesional estuviera compilando el informe de gas de efecto invernadero de una entidad, no comprobaría, por ejemplo, el calibrado de los instrumentos de medición. En un encargo consistente en un informe directo, sin embargo, cuando fuera aplicable, el profesional calibraría los instrumentos de medición como parte del proceso de medición, o comprobaría el calibrado de los instrumentos de medición realizado por otros como haría si se tratara de un encargo de constatación.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 3

Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento



1. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.

2. El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

   (a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.

   (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.

   (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.

   (d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis

   (e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de

aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe, distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento.

3. En relación con estas funciones se indica lo siguiente:

- Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
- El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
- En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.
- En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
- Cuando el profesional ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis aplicando los criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
- La parte responsable puede ser la parte contratante.
- En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
- En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
- La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
- La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
- Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.

4. La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:

- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
- la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
- una declaración realizada por la parte apropiada.

5. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las Normas de Aseguramiento a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable, pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Aseguramiento. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Anexo 4

Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis

En la tabla de más adelante se puede ver una clasificación del abanico de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos. Para algunas categorías no se dan ejemplos ya que es poco probable que se realicen encargos con respecto a información de dichas categorías. La clasificación no es necesariamente exhaustiva, las categorías no se excluyen necesariamente entre sí, y alguna materia subyacente objeto de análisis o información sobre la materia objeto de análisis puede tener componentes en más de una categoría, por ejemplo, tanto la información integrada como la información sobre responsabilidad social corporativa probablemente contengan tanto información histórica como información orientada hacia el futuro y tanto información financiera como información no financiera. También, en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia objeto de análisis, en otros, son la materia subyacente objeto de análisis o simplemente una indicación del tipo de pregunta con la que podría ser útil la información, según lo que tenga más sentido en función de las circunstancias.

Información acerca de:		**Información histórica**	**Información orientada hacia el futuro**
Resultado financiero	**Resultados**	Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aceptable	• Flujo de efectivo previsto/proyectado
	Situación		• Situación financiera prevista/proyectada
Resultado no financiero	**Resultado no financiero/Utilización de recursos/relación calidad-precio**	• Informe de gases de efecto invernadero • Informe de sostenibilidad • Indicadores clave de rendimiento • Informe sobre el uso eficiente de recursos • Informe sobre la relación calidad-precio • Informe sobre la responsabilidad social corporativa	• Reducciones esperadas de las emisiones atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero que serán capturados plantando árboles • Declaración de que el precio de una acción propuesta generará calidad
	Situación	• Descripción de un sistema/proceso tal como está implementado en un momento determinado • Características físicas, por ejemplo, el tamaño de una propiedad alquilada	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Información acerca de:		**Información histórica**	**Información orientada hacia el futuro**
Sistema/proceso	**Descripción**	• Descripción de un sistema de control interno	
	Diseño	• Diseño de controles en una organización de servicios	• Diseño de controles propuestos para un futuro proceso productivo
	Operación/Resultado	• Eficacia operativa de los procedimientos de contratación y formación de personal •	
Aspectos de comportamiento	**Cumplimiento**	• Cumplimiento de una entidad de, por ejemplo, las condiciones de un préstamo o de unos requerimientos legales o reglamentarios específicos	
	Comportamiento humano	• Evaluación de la eficacia de un comité de auditoría	
	Otros	• La idoneidad para un propósito de un paquete de software	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400 (Revisada): ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

(Aplicable a revisiones de estados financieros correspondientes a períodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIER	1–4
Encargo de revisión de estados financieros históricos	5–8
Aplicabilidad de esta NIER	9–12
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivos	14–15
Definiciones	16–17
Requerimientos	
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER	18–20
Requerimientos de ética	21
Escepticismo profesional y juicio profesional	22–23
Control de calidad del encargo	24–28
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión	29–41
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	42
Realización del encargo	43–57
Hechos posteriores	58–60
Manifestaciones escritas	61–65
Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados	66–68
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros	69–85
Informe del profesional ejerciente	86–92
Documentación	93–96
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIER	A1—A5
Encargo de revisión de estados financieros históricos	A6—A7
Objetivos	A8—A10
Definiciones	A11–A13
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER	A14
Requerimientos de ética	A15—A16
Escepticismo profesional y juicio profesional	A17—A25
Control de calidad del encargo	A26—A33
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión	A34–A62
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	A63–A69
Realización del encargo	A70–A99
Manifestaciones escritas	A100–A102
Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados	A103—A105
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros	A106–A117
Informe del profesional ejerciente	A118–A144
Documentación	A145
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos	
Anexo 2: Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión	

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

Alcance de esta NIER

1. Esta norma internacional de encargos de revisión (NIER) trata de: (Ref: Apartado A1)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional ejerciente no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y

(b) la estructura y contenido del informe del profesional ejerciente sobre los estados financieros.

2. Esta NIER no trata de la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un profesional ejerciente que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad (Ref: Apartado A2)

3. Esta NIER se aplicará, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información financiera histórica. Los encargos de seguridad limitada que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de conformidad con la NIEA 3000[1].

Relación con la NICC 1[2]

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de la firma para revisar estados financieros.[3] Las disposiciones de esta NIER relativas al control de calidad en cada encargo de revisión parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A5)

Encargo de revisión de estados financieros históricos

5. Un encargo para revisar estados financieros históricos es un encargo de seguridad limitada, tal como se describe en el *Marco Internacional de encargos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento).[4] (Ref: Apartados A6–A7)

6. En una revisión de estados financieros, el profesional ejerciente expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable. La conclusión del profesional ejerciente se basa en su obtención de una seguridad limitada. El informe del profesional ejerciente incluye una descripción de la naturaleza del encargo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.

7. El profesional ejerciente realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, expresada de conformidad con los requerimientos de esta NIER.

8. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según considere necesario teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER.

Aplicabilidad de esta NIER

9. Esta NIER contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NIER, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NIER y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de revisión.

---

[1] Norma Internacional de encargos de aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica

[2] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

[3] NICC 1, apartado 4

[4] Marco de Aseguramiento, apartados 7 y 11

10. Esta NIER contiene requerimientos, redactados en tiempo verbal futuro, diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.

11. Además, esta NIER contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

12. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIER, que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

13. Esta NIER es aplicable a las revisiones de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013.

Objetivos

14. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de revisión de estados financieros conforme a esta NIER son:

    (a) la obtención de una seguridad limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones y la aplicación de procedimientos analíticos, sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento algo que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable e

    (b) informar sobre los estados financieros en su conjunto y comunicarlo, según se requiere en esta NIER.

15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad limitada y, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe del profesional ejerciente no sea suficiente, esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (o se abstenga de concluir) o, en su caso, que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados: A8–A10, A115–A116)

Definiciones

16. El Glosario de Términos del Manual[5] (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NIER así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NIER, para facilitar una aplicación e interpretación congruentes. Por ejemplo, los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad" que se utilizan en esta NIER coinciden con los que se definen en el Glosario. (Ref: Apartados A11–A12)

17. A efectos de esta NIER, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    (a) *Procedimientos analíticos*—Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

[5] El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC.

(b) *Riesgo del encargo*—riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

(c) *Estados financieros con fines generales*—los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

(d) *Marco de información con fines generales* —un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

(e) *Indagación*—La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

(f) *Seguridad limitada*—El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. La combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un nivel significativo de seguridad. El nivel de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros. (Ref: Apartado A13)

(g) *Profesional ejerciente*—Un profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando esta NIER establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

(h) *Juicio profesional*—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento, las de contabilidad y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de revisión.

(i) *Requerimientos de ética aplicables*—Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de revisión. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

(j) *Estados financieros con fines específicos*—Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

(k) *Marco de información con fines específicos*—Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

Requerimientos

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NIER, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartado A14)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIER salvo si un requerimiento no es aplicable al encargo de revisión. Un requerimiento es aplicable al encargo de revisión cuando se dan las circunstancias de las que trata el requerimiento.

20. El profesional ejerciente no indicará en su informe haber cumplido los requerimientos de esta NIER si no ha cumplido todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia. (Ref: Apartados A15-A16)

Escepticismo profesional y juicio profesional

22. El profesional ejerciente planificará y ejecutará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A17–A20)

23. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de revisión. (Ref: Apartados A21–A25)

Control de calidad del encargo

24. El socio del encargo tendrá la competencia apropiada según las circunstancias del encargo, en conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y en preparación de información financiera. (Ref: Apartado A26)

25. El socio del encargo se responsabilizará: (Ref: Apartados A27–A30)

    (a) de la calidad global de cada encargo de revisión que le sea asignado;

    (b) de la dirección, supervisión, planificación y realización del encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A31)

    (c) de que el informe del profesional ejerciente sea adecuado a las circunstancias y

    (d) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas de control de calidad de la firma, incluidas las siguientes:

        (i) de asegurarse de que se han seguido los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos y de que se han alcanzado conclusiones adecuadas, así como de que se ha considerado si existe información que le llevaría a la conclusión de que la dirección carece de integridad; (Ref: Apartados A32–A33)

        (ii) de asegurarse de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacitación adecuadas, incluidos los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y experiencia en preparación de información financiera, que le permitan:

            a. realizar el encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

            b. que se emita un informe adecuado a las circunstancias; y

        (iii) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Consideraciones relevantes después de la aceptación del encargo

26. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo

la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables

27. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.

Seguimiento

28. Un sistema de control de calidad eficaz en una firma incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si se han detectado deficiencias que puedan afectar al encargo de revisión.

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

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

29. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente no aceptará el encargo de revisión si: (Ref: Apartados A34–A35)

    (a) El profesional ejerciente no está convencido:

        (i) de que el encargo tenga un propósito racional o (Ref: Apartado A36)

        (ii) de que un encargo de revisión sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias; (Ref: Apartado A37)

    (b) el profesional ejerciente tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia no se cumplirán;

    (c) el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que es probable que no esté disponible o no sea fiable parte de la información que se necesita para realizar el encargo de revisión; Apartado A38)

    (d) el profesional ejerciente tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que probablemente afecte a la adecuada realización de la revisión o (Ref: Apartado A37(b))

    (e) la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente en los términos de la propuesta del encargo de revisión de modo que dicho profesional considera que la limitación tendrá como resultado una denegación (abstención) de conclusión sobre los estados financieros.

Condiciones previas para aceptar el encargo de revisión

30. Antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A39)

    (a) determinará si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable y, en el caso de estados financieros con fines específicos, obtendrá conocimiento de la finalidad para la que se preparan los

estados financieros y de los usuarios a quienes se destinan y (Ref: Apartados A40–A46)

(b) obtendrá la confirmación de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad: (Ref: Apartados A47–A50)

(i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y

(iii) de la necesidad de proporcionar al profesional ejerciente:

a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la dirección para los fines de la revisión y

c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

31. Si el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con cualquiera de las cuestiones que se consideran como condiciones previas para aceptar el encargo de revisión, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que el profesional ejerciente esté satisfecho en relación con esas cuestiones, no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER.

32. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con alguna de las condiciones previas arriba mencionadas, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad y determinará:

(a) si la cuestión se puede resolver;

(b) si es apropiado continuar con el encargo y

(c) si se debe comunicar la cuestión en el informe del profesional ejerciente y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias

33. El informe del profesional ejerciente que se emita en relación con el encargo de revisión se referirá a esta NIER únicamente si dicho informe cumple los requerimientos del apartado 86.

34. En algunos casos, cuando la revisión se realiza de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias de una determinada jurisdicción, es posible que dichas disposiciones establezcan el formato o la redacción del informe de revisión en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta NIER. En ese caso, el profesional ejerciente valorará si es posible que los usuarios puedan interpretar de manera errónea el grado de seguridad que se obtiene de la revisión de los estados financieros y, si éste es el caso, si una explicación adicional en el informe del profesional ejerciente podría mitigar la posible interpretación errónea. (Ref: Apartados A51, A142)

35. Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de revisión, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER. (Ref: Apartados A51, A142)

Acuerdo de los términos del encargo

36. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de revisión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, antes de realizar el encargo.

37. Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A52–A54, A56)

    (a) la utilización y distribución previstas de los estados financieros y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución;

    (b) la identificación del marco de información financiera aplicable;

    (c) el objetivo y alcance del encargo de revisión;

    (d) las responsabilidades del profesional ejerciente;

    (e) las responsabilidades de la dirección, incluidas las que se mencionan en el apartado 30(b); (Ref: Apartados A47–A50, A55)

    (f) una declaración de que el encargo no es una auditoría y de que el profesional ejerciente no expresará una opinión de auditoría sobre los estados financieros y

    (g) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe que emitirá el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Encargos recurrentes

38. En los encargos de revisión recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A57)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

39. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo de revisión si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A58–A60)

40. Si, antes de finalizar el encargo de revisión, se solicita al profesional ejerciente que convierta el encargo en un encargo que no es de aseguramiento determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A61–A62)

41. Si se cambian los términos del encargo en el trascurso de éste, el profesional ejerciente y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

42. El profesional ejerciente comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el trascurso del encargo de revisión, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A63–A69)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros

43. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa en relación con los estados financieros en su conjunto y aplicará esta importancia relativa al diseñar los procedimientos y al valorar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. (Ref: Apartados A70–A73)

44. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto en el caso de que disponga, durante la realización de la revisión, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado: A74)

Conocimiento del profesional ejerciente

45. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas. (Ref: Apartados A75–A77)

46. El conocimiento del profesional ejerciente incluirá las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A78, A87, A89)

    (a) los factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes, incluido el marco de información financiera aplicable;

    (b) la naturaleza de la entidad, lo que incluye:

        (i) sus operaciones;

        (ii) la estructura de la propiedad y del gobierno de la entidad;

        (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar;

        (iv) el modo en que la entidad se estructura y se financia y

        (v) los objetivos y estrategias de la entidad;

    (c) los sistemas contables y registros contables de la entidad y

    (d) la selección y aplicación de políticas contables.

El diseño y aplicación de procedimientos

47. Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, el profesional ejerciente diseñará y realizará indagaciones y procedimientos analíticos: (Ref: Apartados A79–A83, A87, A89)

    (a) para tratar todos los elementos materiales de los estados financieros, incluidas la información a revelar y

    (b) para centrarse en tratar las áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales.

48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros dentro de la entidad, incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A84–A87a)
    a) el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables significativas requeridas por el marco de información financiera aplicable;
    b) la identificación de las partes vinculadas y de las transacciones con partes vinculadas, incluida la finalidad de esas transacciones;
    c) si existen transacciones, cuestiones o hechos significativos, inusuales o complejos, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluidos:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(i) cambios significativos en las actividades o en las operaciones de la entidad;
(ii) cambios significativos en los términos de contratos que afectan de manera material a los estados financieros de la entidad, incluidos los términos o cláusulas de garantía de contratos de financiación o de emisión de deuda;
(iii) asientos en el libro diario significativos u otros ajustes a los estados financieros;
(iv) transacciones significativas que hayan ocurrido o se hayan reconocido en fechas próximas al cierre del periodo contable;
(v) la situación de las incorrecciones no corregidas identificadas en encargos anteriores y
(vi) efectos o posibles implicaciones para la entidad de relaciones o transacciones con partes vinculadas;

d) la existencia, indicio o denuncia de:
(i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;
(ii) incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones;

e) si la dirección ha identificado y tratado hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe del profesional ejerciente que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros;
f) la base para la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (Ref: Apartado A88)
g) si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
h) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
i) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación durante el periodo sometido a examen.

49. Al diseñar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente tendrá en cuenta si los datos del sistema contable y de los registros contables de la entidad son adecuados para la aplicación de procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A89–A91)

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Partes vinculadas

50. Durante la realización de la revisión, el profesional ejerciente mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al profesional ejerciente.

51. En el caso de que, en el trascurso de la revisión, el profesional ejerciente identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre:

(a) la naturaleza de esas transacciones;

(b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas y

(c) el fundamento empresarial (o la falta de fundamento empresarial) de esas transacciones.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias

52. Cuando hay indicios o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales o reglamentarias en la entidad, el profesional ejerciente:

(a) comunicará la cuestión con el nivel adecuado de la–dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria; (Ref: Apartados A91a)
(b) solicitará a la dirección una valoración del o de los efectos, en su caso, en los estados financieros;
(c) tendrá en cuenta, en su caso, la valoración por la dirección de los efectos del fraude o del incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias identificados o de los que existen indicios que se le ha comunicado en su conclusión sobre los estados financieros y en su informe y
(d) determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados A92–A92d)
(i) Requieren que el profesional ejerciente informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
(ii) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Empresa en funcionamiento

53. La revisión de estados financieros se hará atendiendo a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando considera la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el profesional ejerciente cubrirá el mismo periodo que el que ha utilizado la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si éstas especifican un periodo más amplio.

54. Si durante la realización de la revisión llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento: (Ref: Apartado A93)

(a) indagará ante la dirección acerca de sus planes en cuanto a actuaciones futuras que afecten a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y si estos planes son viables, así como si la dirección piensa que el resultado de dichos planes mejorará la situación relativa a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

(b) valorará los resultados de esas indagaciones, con el fin de considerar si las respuestas de la dirección proporcionan una base suficiente para:

(i) seguir presentando los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si el marco de información financiera aplicable incluye dicha hipótesis o

(ii) concluir sobre si los estados financieros contienen una incorrección material o inducen a error de cualquier otro modo sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y

(c) considerar las respuestas de la dirección a la luz de toda la información relevante de la que el profesional ejerciente tenga conocimiento como resultado de la revisión.

Utilización de trabajo realizado por otros

55. En la realización de la revisión, puede resultar necesario que el profesional ejerciente utilice el trabajo realizado por otros profesionales ejercientes, o el trabajo de una persona u organización especializadas en un campo distinto de la contabilidad o de los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo hecho por otro profesional ejerciente o por un experto en el trascurso de la revisión, debe tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad. (Ref: Apartado A80)

Conciliación de los estados financieros con los registros contables que los sustentan

56. El profesional ejerciente obtendrá evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. (Ref: Apartado A94)

Procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente que los estados financieros pueden contener una incorrección material

57. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref: Apartados A95–A99)

    (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales o

    (b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones los estados financieros en su conjunto contienen una incorrección material.

Hechos posteriores

58. Si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones.

59. El profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el profesional ejerciente:

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros y, de ser así,

    (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.

60. Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el profesional ejerciente piensa que deben ser modificados y si su informe ya se hubiera entregado a la entidad, el profesional ejerciente notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el profesional ejerciente adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe.

Manifestaciones escritas

61. El profesional ejerciente solicitará a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que la dirección ha cumplido sus responsabilidades tal como se describen en los términos acordados del encargo. Las manifestaciones escritas incluirán: (Ref: Apartados A100–A102)

    (a) que la dirección ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, y ha proporcionado al profesional ejerciente toda la información relevante y acceso a toda la información, según lo acordado en los términos del encargo y

    (b) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el profesional ejerciente determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados (a)-(b), no será necesario incluir en las manifestaciones escritas las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A101)

    (a) la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tiene conocimiento;

    (b) los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;

    (c) el incumplimiento o posible incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias cuyo incumplimiento pueda afectar a los estados financieros;

    (d) toda la información relevante para su utilización en la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros;

    (e) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;

    (f) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y

    (g) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación realizadas por la entidad durante el periodo sometido a examen.

63. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A100)

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general y

    (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe del profesional ejerciente de conformidad con esta NIER.

64. El profesional ejerciente denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) sobre los estados financieros o renunciará al encargo si la renuncia es posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, si:

    (a) concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables o

    (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 61.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

65. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del profesional ejerciente. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados

66. El profesional ejerciente evaluará si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, aplicará otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A103)

67. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión, discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los efectos de esas limitaciones en el alcance de la revisión. (Ref: Apartados A104–A105)

Evaluación del efecto en el informe del profesional ejerciente

68. El profesional ejerciente evaluará la evidencia obtenida como resultado de los procedimientos aplicados para determinar su efecto en el informe. (Ref: Apartado A103)

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Consideración del marco de información financiera aplicable en relación con los estados financieros

69. Para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:

    (a) evaluará si los estados financieros hacen referencia o describen el marco de información financiera aplicable de manera adecuada; (Ref: Apartados A106–A107)

    (b) considerará si, en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y de los resultados de los procedimientos aplicados:

        (i) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada;

        (ii) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;

        (iii) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable,

        (iv) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;

        (v) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible y

        (vi) los estados financieros revelan información adecuada que permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros. (Ref: Apartados A108–A110)

70. El profesional ejerciente considerará el impacto de:

    (a) las incorrecciones no corregidas identificadas durante la revisión, y durante la revisión del año anterior de los estados financieros de la entidad, sobre los estados financieros en su conjunto y

    (b) aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A111–A112)

71. Si los estados financieros se preparan utilizando un marco de imagen fiel, el profesional ejerciente también tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A109)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros de conformidad con el marco aplicable y

(b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel o, en su caso, expresen la imagen fiel, en el contexto del conjunto de los estados financieros.

Formación de la conclusión

72. La conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se expresará en el formato adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicado en los estados financieros.

Conclusión no modificada (favorable)

73. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros en su conjunto cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

74. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión no modificada (favorable), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartados A113–A114)

(a) "Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresen la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

(b) "Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Conclusión modificada

75. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros en su conjunto cuando:

(a) determine que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, los estados financieros contienen incorrecciones materiales o

(b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros en su conjunto.

76. Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:

(a) incluirá en su informe un párrafo con el título "Conclusión con salvedades", "Conclusión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de conclusión", según corresponda.

(b) proporcionará una descripción de la cuestión que origina la modificación, en un párrafo con un título adecuado (por ejemplo, "Fundamento de la conclusión con salvedades", "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", según corresponda)

situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión. Dicho párrafo se conoce como párrafo de fundamento de la conclusión.

Los estados financieros contienen incorrecciones materiales

77. Si el profesional ejerciente determina que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, expresará:

    (a) una conclusión con salvedades cuando concluya que el efecto de la cuestión o las cuestiones que motivan la modificación es material, pero no generalizado en los estados financieros o

    (b) una conclusión desfavorable (adversa) cuando concluya que el efecto de la cuestión o cuestiones que motivan la modificación es material y generalizado en los estados financieros.

78. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros debido a una incorrección material, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

    (a) "Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

    (b) "Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

79. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión desfavorable (adversa), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

    (a) "Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)", los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

    (b) "Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)", los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

80. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación con incorrecciones materiales que dan origen bien a una conclusión con salvedades, bien a una conclusión desfavorable (adversa), el profesional ejerciente:

    (a) describirá y cuantificará los efectos financieros de la incorrección en el caso de que la incorrección material esté relacionada con cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), salvo que no sea factible, en cuyo caso lo indicará;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) explicará las razones por las que la información descriptiva revelada es incorrecta si la incorrección material está relacionada con tal información o

(c) describirá la naturaleza de la información que se haya omitido si la incorrección material está relacionada con la falta de revelación de información requerida. Salvo que esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias, cuando sea factible el profesional ejerciente incluirá las revelaciones omitidas.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

81. Cuando el profesional ejerciente no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada:

    (a) expresará una conclusión con salvedades si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados; o

    (b) denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

82. El profesional ejerciente renunciará al encargo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartados A115–A117)

    (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de que el profesional ejerciente haya aceptado el encargo, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros;

    (b) el profesional ejerciente ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones no detectadas son materiales y generalizados y

    (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al encargo.

83. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros porque no haya podido obtener información suficiente y adecuada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

    (a) "Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel),... de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

    (b) "Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable", (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

84. Cuando deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros, el profesional ejerciente manifestará en el párrafo de conclusión que:

    (a) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros y

(b) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una conclusión sobre los estados financieros.

85. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación tanto con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada como cuando el profesional ejerciente deniega la conclusión (se abstiene de concluir), incluirá el o los motivos por los que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

Informe del profesional ejerciente

86. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de revisión será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A118–A121, A142, A144)

(a) un título que indique claramente que se trata de un informe de un profesional ejerciente independiente relativo a un encargo de revisión.

(b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo;

(c) un apartado introductorio que:

(i) identifica los estados financieros revisados, incluyendo la identificación del título de cada uno de los estados que comprende el conjunto de estados financieros y la fecha y periodo cubierto por cada estado financiero;

(ii) remite al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa y

(iii) declara que los estados financieros han sido revisados;

(d) una descripción de la responsabilidad de la dirección relativa a la preparación de los estados financieros, incluida una explicación de que la dirección es responsable: (Ref: Apartados A122–A125)

(i) de su preparación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;

(e) si los estados financieros son estados financieros con fines específicos:

(i) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contiene dicha información y

(ii) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias;

(f) una descripción de la responsabilidad del profesional ejerciente de expresar una conclusión sobre los estados financieros, así como una referencia a esta NIER y, cuando corresponda, a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; (Ref: Apartados A126–127, A143)

(g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A128)

específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A133–A134)

89. El profesional ejerciente incluirá el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo que contiene su conclusión con los estados financieros, bajo el título "Párrafo de énfasis" u otro título apropiado.

Párrafo sobre otras cuestiones

90. Si el profesional ejerciente considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la revisión, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe del profesional ejerciente, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo hará en un párrafo de su informe, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado.

Otras responsabilidades de información

91. Se puede solicitar al profesional ejerciente que trate otras responsabilidades de información en su informe sobre los estados financieros que son adicionales a sus responsabilidades de informar sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER. En estos casos, las responsabilidades adicionales de información se tratarán en una sección separada del informe del profesional ejerciente, titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o de otro modo según corresponda al contenido de la sección, a continuación de la sección del informe titulada "Informe sobre los estados financieros". (Ref: Apartados A135–A137)

Fecha del informe del profesional ejerciente

92. La fecha del informe del profesional ejerciente no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión sobre los estados financieros, incluido estar satisfecho de que: (Ref: Apartados A138–A141)

    (a) todos los estados que componen los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluidas, cuando corresponda, las notas explicativas, han sido preparados y

    (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Documentación

93. La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de conformidad con esta NIER y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del profesional ejerciente. El profesional ejerciente documentará los siguientes aspectos del encargo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartado A145)

    (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIER y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

    (b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional ejerciente basándose en esos resultados y

    (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

94. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados como requiere esta NIER, el profesional ejerciente registrará:

(a) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y

(b) la persona que revisó el trabajo realizado a efectos del control de calidad del encargo y la fecha y extensión de la revisión.

95. El profesional ejerciente también documentará las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros según sea necesario para la realización de la revisión, de las cuestiones significativas que surgieron durante el encargo, así como la naturaleza de esas cuestiones.

96. Si, en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente identificó información que es incongruente con sus hallazgos en relación con cuestiones significativas que afectan a los estados financieros, documentará el modo en que se trató la incongruencia.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartados 1-2)

A1. En la realización de una revisión de estados financieros, es posible que el profesional ejerciente tenga que cumplir requerimientos legales o reglamentarios que pueden diferir de los requerimientos establecidos en esta NIER. Aunque el profesional ejerciente pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de esta NIER, es responsabilidad del profesional ejerciente asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades

A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades.[6] Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos de revisión. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer para la firma:

- su sistema de control de calidad y
- las correspondientes políticas diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y los procedimientos de la firma para implementar y realizar el seguimiento del cumplimiento de las políticas, incluidas las políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:
  - Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
  - Requerimientos de ética aplicables.
  - Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
  - Recursos humanos.
  - Realización de los encargos.

[6] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A52.

- Seguimiento.

A4. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

(b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[7]

A5. Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el apartado A3, e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Encargo de revisión de estados financieros históricos (Ref: Apartados 5-8, 14)

A6. Las revisiones de estados financieros se pueden realizar para una amplia gama de entidades que varían en tipo o tamaño, o por el grado de complejidad de su información financiera. En algunas jurisdicciones, la revisión de estados financieros de determinados tipos de entidades también puede venir impuesta por disposiciones legales o reglamentarias locales y sus correspondientes requerimientos de información.

A7. Las revisiones se pueden realizar en circunstancias diversas. Por ejemplo, pueden ser obligatorias para entidades exentas de los requerimientos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias relativos a la auditoría obligatoria. Las revisiones también se pueden solicitar de manera voluntaria, como por ejemplo en relación con la presentación de información financiera que se realiza en función de acuerdos según los términos de un contrato privado, o para sustentar acuerdos de financiación.

Objetivos (Ref: Apartado 15)

A8. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros si:

(a) emite un informe o se requiere que emita un informe para el encargo y

(b) no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no puede obtener evidencia suficiente y adecuada y el profesional ejerciente concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

A9. La situación de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada en un encargo de revisión (que se denomina limitación al alcance) se puede originar por:

(a) circunstancias fuera del control de la entidad;

(b) circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente o

(c) limitaciones impuestas por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.

A10. Esta NIER establece los requerimientos y orientaciones para el profesional ejerciente cuando se enfrenta a una limitación al alcance, bien antes de aceptar un encargo de revisión, bien en el transcurso del encargo.

[7] NICC 1, apartado 11

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Definiciones (Ref: Apartado 16)

Utilización de los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad"

A11. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan al modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NIER en relación con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase "la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad" que se utiliza en numerosas ocasiones en esta NIER tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente sobre el hecho de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A12. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad y
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos, en unos estatutos u otro tipo de documento por el que se constituye la entidad).

Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión a menudo no hay separación entre las funciones de dirección y de gobierno de la entidad. En las entidades de gran dimensión, la dirección es a menudo responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Seguridad limitada – Utilización del término evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 17(f))

A13. Con el fin de obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente se requiere evidencia suficiente y adecuada. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso de la revisión.

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER (Ref: Apartado 18)

A14. Esta NIER no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros. En el caso de que esas disposiciones difieran de los requerimientos de esta NIER, una revisión realizada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, esta NIER.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

A15. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de Ética del IESBA ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

A16. En el caso de un encargo para revisar estados financieros, el Código de Ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente sea independiente de la entidad cuyos estados financieros se someten a revisión. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del profesional ejerciente con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del mismo para alcanzar una conclusión no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad del profesional ejerciente de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 22)

A17. El escepticismo profesional es necesario para poder realizar la valoración crítica de la evidencia en una revisión. Esto implica cuestionar las incongruencias e investigar la evidencia contradictoria y cuestionar la fiabilidad de las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

A18. El escepticismo profesional implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Cualquier otra circunstancia que sugiera que son necesarios procedimientos adicionales.

A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la revisión es necesario para que el profesional ejerciente reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de la evidencia obtenida.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados durante la revisión y en la evaluación de sus resultados.

A20. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia que no sea adecuada para los fines de la revisión.

Juicio profesional (Ref: Apartado 23)

A21. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de revisión adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NIER, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de revisión no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- En relación con decisiones acerca de la importancia relativa, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de esta NIER y para obtener evidencia.

- Cuando se evalúa si la evidencia obtenida de la aplicación de los procedimientos reduce el riesgo del encargo hasta un nivel aceptable dadas sus circunstancias.

- Cuando se consideran los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.

- Al alcanzar la conclusión sobre los estados financieros sobre la base de la evidencia obtenida, así como al considerar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A22. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia, incluida la utilización de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados.

A23. La aplicación del juicio profesional en una revisión concreta se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce en el transcurso del encargo, incluidos:

- En su caso, el conocimiento adquirido en la realización de otros encargos con relación a los estados financieros de la entidad correspondientes a ejercicios anteriores.

- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de su entorno, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.

- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de los estados financieros.

A24. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A25. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente de conformidad con los requerimientos de esta NIER. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por la evidencia obtenida.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 24-25)

A26. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:

- la aplicación del escepticismo profesional y el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, incluida la obtención y evaluación de evidencia;

- la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos para la revisión;

- la aplicación de procedimientos según lo requiera el encargo de revisión, que pueden incluir otros tipos de procedimientos además de las indagaciones y de los procedimientos analíticos (como, por ejemplo, inspección, recálculo, re-ejecución, observación y confirmación);

- procedimientos sistemáticos de documentación; y

- la aplicación de los conocimientos y experiencia pertinentes para la redacción de informes de encargos de aseguramiento.

A27. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo, y de proporcionar a la firma la información pertinente para facilitar el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma relacionado con la independencia.

A28. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de revisión, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de revisión, y la importancia que tiene para la calidad del encargo:

(a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

(b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

(c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.

(d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.

A29. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.

- La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.

- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.

- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de revisión, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

A30. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de revisión no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 25(b))

A31. Cuando considere la competencia y capacitación adecuadas que se espera que tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de revisión de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo.
- Los conocimientos técnicos especializados, incluido el conocimiento especializado de las tecnologías de la información relevantes y de áreas especializadas de contabilidad y de realización de encargos de aseguramiento.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera.
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 25(d)(i))

A32. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información que facilita al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos de revisión puede incluir información relativa a:

- la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad y
- cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o durante un encargo de revisión previo y sus implicaciones para continuar la relación.

A33. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que pueda verse afectada la adecuada realización del encargo no es apropiado, de conformidad con esta NIER aceptarlo, salvo si está obligado a ello por una disposición legal o reglamentaria, ya que hacerlo puede llevar al profesional ejerciente a vincularse con los estados financieros de la entidad de un modo inadecuado.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A34. La consideración por el profesional ejerciente de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo ya que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos a la continuidad de los encargos y a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo permiten al profesional ejerciente tomar decisiones y realizar actuaciones informadas antes de realizar otras actividades significativas del encargo.

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A35. Los encargos de aseguramiento únicamente se pueden aceptar cuando el encargo tiene ciertas características[8] que contribuyen al logro de los objetivos del profesional ejerciente establecidos para el encargo.

Propósito racional (Ref: Apartado 29(a)(i))

A36. Es poco probable que el encargo tenga un propósito racional si, por ejemplo:

(a) hay una significativa limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente;

(b) el profesional ejerciente tiene indicios de que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional con los estados financieros de modo inadecuado o

(c) el encargo tiene como finalidad el cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicables y dichas disposiciones requieren que los estados financieros sean auditados.

El encargo de revisión es adecuado (Ref: Apartado 29(a)(ii))

A37. Cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que la aceptación del encargo de revisión no sería adecuada, puede considerar recomendar que se realice otro tipo de encargo. Dependiendo de las circunstancias, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, pensar que la realización de un encargo de auditoría sería más adecuado que una revisión. En otros casos, si las circunstancias del encargo impiden que se realice un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede recomendar un encargo de compilación, o un encargo de otros servicios, según corresponda.

Información necesaria para realizar un encargo de revisión (Ref: Apartado 29(c))

A38. Como ejemplo de situación en la que el profesional ejerciente puede tener motivos para dudar de que la información necesaria para realizar la revisión vaya a estar disponible o ser fiable es cuando se piensa que los registros contables necesarios para la aplicación de procedimientos analíticos son sustancialmente inexactos o incompletos. Esta consideración no se refiere a la necesidad que surge algunas veces en el transcurso de un encargo de revisión de ayudar a la dirección recomendando asientos de ajuste necesarios para cerrar los estados financieros preparados por la dirección.

Condiciones previas para aceptar un encargo de revisión (Ref: Apartado 30)

A39. Esta NIER también requiere que, antes de aceptar el encargo, el profesional ejerciente verifique ciertas cuestiones que deben acordar el profesional ejerciente y la dirección de la entidad y que están bajo el control de la entidad.

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 30(a))

A40. Una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento es que los criterios[9] a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe.[10] A efectos de esta NIER, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el profesional ejerciente utiliza para revisar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

[8] Marco de Aseguramiento, apartado 17
[9] Marco de Aseguramiento, apartado 34
[10] Marco de Aseguramiento, apartado 17(b)(ii)

Aceptabilidad del marco de información financiera aplicable

A41. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el profesional ejerciente carece de criterios adecuados para la revisión de los estados financieros.

A42. El profesional ejerciente determina la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en los estados financieros teniendo en cuenta quiénes son los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Los usuarios a quienes se destinan son las personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando existe un gran número de personas que tiene acceso a él.

A43. En muchos casos, salvo indicación en contrario, el profesional ejerciente puede suponer que el marco de información financiera es aceptable (por ejemplo, un marco de información financiera establecido en una jurisdicción por disposiciones legales o reglamentarias para su utilización en la preparación de estados financieros con fines generales para determinado tipo de entidades).

A44. Los factores relevantes para que el profesional ejerciente determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:

- La naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro).
- El objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos).
- La naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero).
- Si el marco de información financiera aplicable es el establecido por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.

A45. Si el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no es aceptable a la vista de la finalidad de los estados financieros y la dirección no acepta utilizar un marco de información financiera que, en opinión del profesional ejerciente, es aceptable, esta NIER requiere que el profesional ejerciente rechace el encargo.

A46. Una vez aceptado el encargo de revisión, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no impongan la utilización de dicho marco de información financiera, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Cuando la dirección decide adoptar otro marco, esta NIER requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección los nuevos términos del encargo de revisión con el fin de reflejar los cambios en el marco de información financiera aplicable.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 30(b), 37(e))

A47. Los estados financieros sometidos a revisión son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Esta NIER no impone responsabilidades a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una revisión de conformidad con esta NIER se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la revisión. La revisión de los estados financieros no

exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.

A48. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección aplique su juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.

A49. Debido a la importancia de las condiciones previas para la realización de una revisión de estados financieros, esta NIER requiere que, antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente obtenga una confirmación de la dirección de que comprende sus responsabilidades. El profesional ejerciente puede obtener la confirmación de la dirección de manera verbal o por escrito. Sin embargo, la confirmación de la dirección se recoge posteriormente por escrito dentro de los términos del encargo.

A50. Si la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, no confirman o no confirmarán sus responsabilidades en relación con los estados financieros, no es adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. En situaciones en que se requiera que el profesional ejerciente acepte el encargo de revisión, puede ser necesario que explique a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, cuando no coinciden, la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35)

A51. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente no indique que ha cumplido sus requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer cuestiones relacionadas con un encargo que normalmente llevarían al profesional ejerciente a renunciar al encargo si fuera posible hacerlo, por ejemplo, si:

- el profesional ejerciente considera que el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias no es aceptable o
- la estructura o la redacción establecidas para el informe del profesional ejerciente imponen un formato o unos términos que difieren de manera significativa de la estructura o de la redacción requeridas por esta NIER.

De acuerdo con esta NIER, una revisión realizada en estas condiciones no es conforme con esta NIER y el profesional ejerciente no puede manifestar que ha cumplido con esta NIER en el informe que emita en relación con el encargo. A pesar de que no se permita que el profesional ejerciente manifieste haber cumplido esta NIER, se recomienda sin embargo que la aplique, incluidos los requerimientos en relación con el informe, en la medida de lo posible. Cuando sea necesario para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe de que la revisión no se realizó de conformidad con esta NIER.

Acuerdo de los términos del encargo

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 37)

A52. Beneficia tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad y al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto a este.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A53. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NIER, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en el encargo de revisión.

- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- El hecho de que un encargo de revisión no satisfará ningún requerimiento legal o de terceros de que se realice una auditoría.
- La expectativa de que la dirección proporcionará manifestaciones escritas al profesional ejerciente.
- El acuerdo de la dirección de informar al profesional ejerciente sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe del profesional ejerciente y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Revisión de componentes de grupos de entidades

A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.

Responsabilidades de la dirección establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado (37(e))

A55. Si, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, el profesional ejerciente llega a la conclusión de que no es necesario incluir algunos de los términos del encargo en una carta de encargo, se requiere que obtenga de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad confirmación por escrito de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades establecidas en esta NIER. En esta confirmación escrita se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades para la dirección cuyos efectos son equivalentes a los descritos en esta NIER.

Ejemplo de carta de encargo (Ref: Apartado 37)

A56. En el Anexo 1 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 38)

A57. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de revisión o recordar a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad los términos vigentes:
- Cualquier indicio de que la dirección interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la revisión.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

Solicitud para modificar los términos del encargo de revisión (Ref: Apartado 39)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A58. La entidad puede solicitar al profesional ejerciente un cambio en los términos del encargo de revisión como resultado de factores como:

- Un cambio en las circunstancias que afecte a la necesidad que se tiene del servicio.
- Un malentendido sobre la naturaleza de un encargo de revisión como el que se solicitó originalmente.
- Una restricción al alcance del encargo de revisión, tanto si la impone la dirección como si es el resultado de otras circunstancias.

A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido sobre la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de revisión.

A60. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Por ejemplo, cuando el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una partida o aspecto material de los estados financieros, y la dirección solicita que el encargo se transforme en un encargo de servicios relacionados con el fin de evitar que el profesional ejerciente exprese una conclusión modificada.

Solicitud para modificar la naturaleza del encargo (Ref: Apartado 40)

A61. Antes de aceptar convertir un encargo de revisión en otro tipo de encargo o servicio relacionado, el profesional ejerciente que haya sido contratado para realizar la revisión de conformidad con esta NIER puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en esta NIER, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A62. Si el profesional ejerciente concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de revisión en otro tipo de encargo o de servicio relacionado, el trabajo realizado en el encargo de revisión hasta el momento del cambio puede ser válido para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que se deba realizar y el informe que se deba emitir habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el otro encargo o servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

(a) el encargo original de revisión ni

(b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de revisión, salvo en los casos en que el encargo de revisión se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

A63. En un encargo de revisión, las comunicaciones del profesional ejerciente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad pueden consistir en:

(a) indagaciones del profesional ejerciente en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de la revisión y

(b) otras comunicaciones, en el contexto de una comunicación recíproca eficaz para la comprensión de las cuestiones que surgen y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva para el encargo.

A64. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la revisión tan pronto sea posible, si la dirección o los

responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente a superar dicha dificultad.

A65. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del profesional ejerciente pueden ser complejos. En tales casos, el profesional ejerciente puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación de cuestiones relativas a la revisión

A66. Las cuestiones que se deben comunicar a la dirección o, según corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con esta NIER pueden incluir:

- Las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo de revisión, como se describen en la carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito que resulte adecuada.
- Hallazgos significativos de la revisión, por ejemplo:
  - La conclusión del profesional ejerciente relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
  - Hallazgos significativos resultado de la aplicación de procedimientos, incluidas las situaciones en las que el profesional ejerciente considera necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de conformidad con esta NIER. El profesional ejerciente puede considerar necesario confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
  - Las cuestiones que surgen pueden conducir a una modificación de la conclusión del profesional ejerciente.
  - En su caso, dificultades significativas que se han encontrado durante la revisión; por ejemplo, la falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener; la inesperada imposibilidad de obtener evidencia que el profesional ejerciente considera necesaria para la revisión; o restricciones impuestas por la dirección al profesional ejerciente. En algunas circunstancias, esas dificultades pueden constituir una limitación al alcance que, si no es resuelta por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, puede llevar a que el profesional ejerciente exprese una opinión modificada o a que renuncie al encargo en algunos casos.

A67. En algunas entidades, los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad no son las mismas personas. En estos casos, la dirección también puede ser responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones que puedan ser relevantes para estos últimos. El que la dirección comunique a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones que el profesional ejerciente debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlas también a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o el momento de realización de la comunicación del profesional ejerciente a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A68. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

- Enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores o, en algunos casos, hacerlos públicos.

A69. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen a la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la dirección o de dichos responsables antes de su entrega.

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 43)

A70. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque los marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:

- las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;

- los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y

- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A71. Si están presentes en el marco de información financiera aplicable, las indicaciones acerca del concepto de importancia relativa proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa para la revisión. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A72. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

- comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y revisan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;

- son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y

- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Además, salvo si el encargo de revisión se realiza para estados financieros cuya finalidad es satisfacer las necesidades concretas de usuarios específicos, no se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A73. El juicio del profesional ejerciente sobre lo que se considera material para los estados financieros en su conjunto es el mismo, independientemente del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente como base para expresar la conclusión sobre los estados financieros.

Revisión de la importancia relativa (Ref: Apartado 44)

A74. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto determinada por el profesional ejerciente debido a:

- un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la revisión (por ejemplo, la decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad);

- nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el profesional ejerciente tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos para la revisión de conformidad con esta NIER (por ejemplo, si en el transcurso de la revisión parece probable que los resultados definitivos del período serán sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto).

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45-46)

A75. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la entidad y su entorno para realizar la revisión de los estados financieros de la entidad de conformidad con esta NIER. El principal aspecto a considerar por el profesional ejerciente es si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar sus objetivos para el encargo. La amplitud y profundidad del conocimiento que obtiene el profesional ejerciente son menores que las que posee la dirección.

A76. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso dinámico y continuo de obtención, actualización y análisis de información durante todo el encargo de revisión. El conocimiento del profesional ejerciente se obtiene y aplica de manera repetitiva durante toda la realización del encargo, y se actualiza a medida que se producen cambios en las condiciones y en las circunstancias. Los procedimientos iniciales de aceptación y continuidad del encargo al inicio de un encargo de revisión se basan en el conocimiento preliminar que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. En una relación continuada con el cliente, el conocimiento del profesional ejerciente incluye el conocimiento obtenido en encargos anteriores realizados por él en relación con los estados financieros de la entidad y otra información financiera.

A77. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia en el que planifica y realiza el encargo de revisión y aplica el juicio profesional en el transcurso del encargo. En concreto, el conocimiento debe ser suficiente para permitir al profesional ejerciente identificar las áreas de los estados financieros en las que es probable que existan incorrecciones materiales y orientarle en el diseño y aplicación de procedimientos para cubrir esas áreas.

A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad y si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente, establecidos por acuerdos de gobernanza o de rendición de cuentas, por ejemplo, en virtud de acuerdos contractuales con terceros.
- Disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativo a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de sus estados financieros. Las entidades de pequeña dimensión a menudo cuentan con menos empleados, lo que puede influir en la forma en que la dirección ejerce su supervisión. Por ejemplo, puede no ser factible una segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Esta supervisión puede compensar la capacidad generalmente más limitada de establecer una segregación de funciones.
- La "actitud de la Alta Dirección" y el entorno de control de la entidad a través de los que la entidad trata los riesgos relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad de presentar información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los correspondientes controles mediante los cuales se mantienen los registros contables de la entidad y la información relacionada con ellos.
- Procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su inclusión en los estados financieros y en las notas explicativas.
- La tipología de hechos que requirieron ajustes contables en los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

A79. La naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos que el profesional ejerciente considera que son necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los estados financieros en su conjunto se ven afectados por:

(a) los requerimientos de esta NIER y

(b) los requerimientos establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como los requerimientos adicionales de información contenidos en ellas.

A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance

los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

A81. Los requerimientos de esta NIER en relación con el diseño y realización de indagaciones y procedimientos analíticos, así como de procedimientos para tratar circunstancias específicas, tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos descritos en esta NIER. Las circunstancias de los encargos de revisión pueden variar mucho y, en consecuencia, pueden darse circunstancias en las que el profesional ejerciente considere que resulta eficaz o eficiente diseñar y aplicar otros procedimientos. Por ejemplo, si en el transcurso de la obtención de conocimiento sobre la entidad el profesional ejerciente se entera de la existencia de un contrato significativo, puede elegir leer el contrato.

A82. El hecho de que el profesional ejerciente pueda considerar necesario aplicar otros procedimientos no modifica su objetivo de obtener una seguridad limitada en relación con los estados financieros en su conjunto.

Transacciones significativas o inusuales

A83. El profesional ejerciente puede considerar revisar los registros contables con vistas a identificar transacciones significativas o inusuales que puedan requerir atención específica durante la revisión.

Indagación (Ref: Apartados 46-48)

A84. En una revisión, indagar incluye buscar información a través de la dirección y de otras personas dentro de la entidad, según lo considere adecuado el profesional ejerciente teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El profesional ejerciente también puede hacer extensivas las indagaciones a la obtención de datos no financieros si lo considera apropiado. La valoración de las respuestas proporcionadas por la dirección es parte integrante del proceso de indagación.

A85. Dependiendo de las circunstancias del encargo, las indagaciones también pueden dirigirse a:

- Medidas adoptadas en reuniones de los propietarios, de los responsables del gobierno de la entidad y sus comités , y, en su caso, decisiones tomadas en otras reuniones, que afectan a la información y a las revelaciones contenidas en los estados financieros.

- Comunicaciones que ha recibido la entidad, o que espera recibir u obtener, de organismos reguladores.

- Cuestiones que surgen al aplicar otros procedimientos. Cuando realiza indagaciones adicionales en relación con incongruencias que haya identificado, el profesional ejerciente examina la razonabilidad y la congruencia de las respuestas de la dirección teniendo en cuenta los resultados obtenidos de otros procedimientos, y la experiencia y el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y del sector en el que opera.

A86. La principal fuente de evidencia acerca de las intenciones de la dirección es a menudo evidencia obtenida mediante indagación. Sin embargo, la información disponible para sustentar las intenciones de la dirección puede ser escasa. En este caso, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de hacer efectivas las intenciones que ha declarado, las razones esgrimidas por la dirección para elegir una determinada vía de actuación y la capacidad de la dirección para seguir una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. La aplicación del escepticismo profesional al valorar las respuestas proporcionadas por la dirección es importante para permitir al profesional ejerciente valorar si existen alguna o algunas cuestiones que le podrían inducir a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A87. La realización de procedimientos de indagación también facilita al profesional ejerciente la obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, con el fin

de identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.

A87a. El profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIER, como, por ejemplo:

(a) responder al incumplimiento o ante la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y considerando si son necesarios actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a un auditor, por ejemplo, un socio del encargo de un grupo y

(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del profesional ejerciente de conformidad con esta NIER (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Indagación acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 48(f))

A88. Con frecuencia, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, confíe en su conocimiento del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En estos casos, puede ser adecuado discutir con la dirección las perspectivas y la financiación a medio y largo plazo de la entidad, incluida la consideración de si la opinión de la dirección no es incongruente con el conocimiento que el profesional ejerciente tiene de la entidad.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A89. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o medias, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

A90. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de

análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas. El profesional ejerciente puede, por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos para valorar la información financiera que sustenta los estados financieros mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y la valoración de los resultados en busca de congruencia con los valores esperados con el fin de identificar relaciones y elementos concretos que parecen inusuales, o que se desvían de las tendencias o valores esperados. El profesional ejerciente compararía las cantidades contabilizadas o los ratios calculados a partir de las cantidades contabilizadas, con las expectativas desarrolladas por él a partir de información obtenida de fuentes relevantes. Entre las fuentes de información que utiliza con frecuencia el profesional ejerciente para desarrollar expectativas, según las circunstancias del encargo, figuran:

- Información financiera de uno o varios periodos anteriores comparables, teniendo en cuenta los cambios conocidos.
- Información acerca de resultados operativos y financieros esperados, como presupuestos y previsiones, incluidas las extrapolaciones a partir de datos intermedios o anuales.
- Relaciones entre elementos de información financiera dentro del periodo.
- Información del sector en el que opera la entidad, como información sobre el margen bruto o una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- Relaciones entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A91. La consideración del profesional ejerciente de si los datos que se van a utilizar en los procedimientos analíticos son adecuados para el o los fines previstos de dichos procedimientos se basa en su conocimiento de la entidad y su entorno y se ve afectada por la naturaleza y la fuente de los datos y por las circunstancias en las que se obtienen. Las siguientes consideraciones pueden ser pertinentes:

- Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la evidencia puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- Comparabilidad de la información disponible. Por ejemplo, se puede tener que complementar o ajustar información sectorial general para que sea comparable con los datos de una entidad que produce y vende productos especializados.
- La naturaleza y pertinencia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos de la entidad se establecen como resultados esperados o como objetivos a alcanzar y
- el conocimiento y especialización que intervienen en la preparación de la información, y los correspondientes controles diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez. Esos controles pueden incluir, por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y actualización de la información presupuestaria.

Procedimientos para tratar circunstancias específicas
Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 52(a) y (d))

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

A91a. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad

competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el profesional ejerciente informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A92. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A92); o

(c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe (A92b).

A92a. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente informe o considere si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre fraudes o incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento o de fraude es una actuación adecuada en las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y considere si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad. El Código de ética del IESBA explica que informar al respecto no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según lo dispuesto en el Código.

A92b. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden autorizar al profesional ejerciente a que informe sobre ello o sobre un fraude a una autoridad competente ajena a la entidad.

A92c. En otras circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del profesional ejerciente.

A92d. La determinación requerida por el apartado 52 (d) puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El profesional ejerciente también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Hechos o condiciones que pueden poner en duda la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros (Ref: Apartado 54)

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.

- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

Conciliación de los estados financieros con los registros contables (Ref: Apartados 56)

A94. El profesional ejerciente normalmente obtiene evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan haciendo el seguimiento de las cantidades y saldos de los estados financieros hasta los registros contables pertinentes como el libro mayor, o a un registro o cuadro resumen que refleja la concordancia o conciliación de las cantidades que figuran en los estados financieros con los registros contables que los sustentan (por ejemplo, el balance de comprobación).

Aplicación de procedimientos adicionales (Ref: Apartado 57)

A95. Esta NIER requiere la aplicación de procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A96. La respuesta del profesional ejerciente de aplicar procedimientos adicionales en relación con una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales variará dependiendo de las circunstancias, y se trata de una cuestión de juicio profesional.

A97. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material, o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la entidad y su entorno, obtenido en el transcurso del encargo y
- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A98. Los procedimientos adicionales se centran en la obtención de evidencia suficiente y adecuada para permitir al profesional ejerciente alcanzar una conclusión sobre cuestiones que, en su opinión, pueden dar lugar a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Entre los ejemplos de estos procedimientos están:

- indagaciones o procedimientos analíticos adicionales, por ejemplo, realizados con más detalle o focalizados en las cuestiones de las que se trata (por ejemplo, cantidades o información revelada sobre las cuentas o transacciones afectadas como se reflejan en los estados financieros) u
- otros tipos de procedimientos, por ejemplo, pruebas sustantivas de detalles o confirmaciones externas.

A99. El siguiente ejemplo ilustra la evaluación por el profesional ejerciente de la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, y su respuesta cuando piensa que resultan necesarios procedimientos adicionales.

- En el transcurso de la realización de indagaciones y procedimientos analíticos para la revisión, en su análisis de las cuentas a cobrar el profesional ejerciente detecta una cantidad material de cuentas a cobrar vencidas, para las que no existe corrección por deterioro de su valor.
- Esto le lleva a pensar que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros puede contener incorrecciones materiales. El profesional ejerciente indaga ante la dirección sobre si existen cuentas a cobrar incobrables cuya valoración debería corregirse.

- Dependiendo de la respuesta de la dirección, la evaluación de la misma por el profesional ejerciente puede:

  (a) Permitirle concluir que no es probable que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros contenga incorrecciones materiales. En ese caso no se requieren más procedimientos.

  (b) Permitirle determinar que debido a dicha cuestión, los estados financieros contienen incorrecciones materiales. No se requieren más procedimientos, y el profesional ejerciente concluirla que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

  (c) Llevar al profesional ejerciente a seguir pensando que es probable que el saldo de cuentas a cobrar contenga incorrecciones materiales, sin proporcionarle evidencia suficiente y adecuada para determinar si este es el caso.

En ese caso, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales, por ejemplo, que solicite a la dirección un análisis de los cobros recibidos de dichas cuentas después de la fecha de cierre del balance con el fin de identificar cuentas incobrables. La evaluación de los resultados de los procedimientos adicionales puede permitir al profesional ejerciente alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) más arriba. En caso contrario, se requiere al profesional ejerciente:

(i) que continúe aplicando procedimientos adicionales hasta alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) o

(ii) si el profesional ejerciente no puede concluir, o determinar que debido a la cuestión, los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y el profesional ejerciente no puede formarse una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 61-63)

A100. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia en un encargo de revisión. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al profesional ejerciente sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

A101. Además de las manifestaciones escritas requeridas por esta NIER, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Estas pueden resultar necesarias, por ejemplo, para completar la evidencia del profesional ejerciente con relación a ciertos elementos o información revelada reflejados en los estados financieros cuando considere que dichas manifestaciones pueden ser importantes para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, tanto modificada como no modificada (favorable).

A102. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el profesional ejerciente acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados (Ref: Apartados 66-68)

A103. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante el diseño principalmente de indagaciones y procedimientos analíticos y de procedimientos que tratan circunstancias específicas. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es

suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible teniendo en cuenta las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión y, de conformidad con esta NIER, se requiere que determine su efecto en su informe, o en su capacidad para terminar el encargo, por ejemplo, si un miembro de la dirección no está disponible durante la revisión para contestar a las indagaciones del profesional ejerciente sobre cuestiones significativas. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 57.

Limitación al alcance

A104. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la revisión si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de otros procedimientos.

A105. Las limitaciones al alcance de la revisión impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la revisión, como por ejemplo, en relación con la consideración por el profesional ejerciente de áreas en las que es probable que los estados financieros contengan incorrecciones materiales o con la continuidad del encargo.

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 69(a))

A106. La descripción del marco de información financiera aplicable es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan. Si se trata de estados financieros con fines específicos, pueden haber sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos al que únicamente tengan acceso la parte contratante y el profesional ejerciente. La descripción del marco de información financiera con fines específicos que se ha utilizado es importante porque los estados financieros con fines específicos pueden no ser adecuados para ninguna finalidad excepto para la finalidad prevista establecida para dichos estados financieros.

A107. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "los estados financieros cumplen sustancialmente con las Normas Internacionales de Información Financiera") no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Revelación del efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartados 69(b)(vi), 71)

A108. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente valore si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

A109. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, es posible que la dirección tenga que revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Consideraciones cuando se utiliza un marco de cumplimiento

A110. Será extremadamente poco frecuente que el profesional ejerciente considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con esta NIER, el profesional ejerciente ha determinado que dicho marco es aceptable.

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 70(b))

A111. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el profesional ejerciente advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El profesional ejerciente puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de incorrecciones manifiestas no corregidas, supone que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la valoración, por parte del profesional ejerciente, de si es posible que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de las incorrecciones manifiestas señaladas a la dirección durante la realización de la revisión (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).

- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A112. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no significan necesariamente que existan incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, pueden afectar a la consideración del profesional ejerciente de si los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales.

Estructura de la conclusión (Ref: Apartado 74)

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A113. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión del profesional ejerciente pone de manifiesto que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... (o no expresan la imagen fiel de...) de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. En el caso de muchos marcos con fines generales, por ejemplo, se requiere que los estados financieros presenten fielmente (o expresen la imagen fiel de) la situación financiera de la entidad al cierre de un periodo, y los resultados y flujos de efectivo correspondientes al periodo.

"Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o "Expresan la imagen fiel"

A114. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o la expresión "expresan la imagen fiel", en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en esta NIER, de que el profesional ejerciente valore si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Imposibilidad de alcanzar una conclusión debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de la aceptación del encargo (Ref: Apartados 15, 82)

A115. La viabilidad de renunciar al encargo puede depender de su grado de terminación en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el profesional ejerciente ha terminado sustancialmente la revisión, puede decidir realizarla hasta donde le sea posible, denegar la conclusión (abstenerse de concluir) y explicar la limitación al alcance en el apartado del informe en el que se describe el fundamento de la denegación (abstención) de conclusión.

A116. En algunas circunstancias, es posible que no sea factible renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias imponen al profesional ejerciente que lo continúe. Por ejemplo, este puede ser el caso de un profesional ejerciente nombrado para revisar los estados financieros de una entidad del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al profesional ejerciente para revisar los estados financieros que cubren un determinado periodo, o se le nombra por un periodo determinado y se le prohíbe renunciar antes de haber terminado la revisión de dichos estados financieros, o antes de que transcurra el periodo, respectivamente. El profesional ejerciente también puede considerar necesario incluir en su informe un "Párrafo sobre otras cuestiones" para explicar por qué no le es posible renunciar al encargo.

Comunicación con el regulador o con los propietarios de la entidad

A117. Cuando el profesional ejerciente concluye que es necesario que renuncie al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir un requerimiento profesional, legal o reglamentario que le obligue a comunicar las cuestiones relativas a la renuncia al encargo al regulador o a los propietarios de la entidad.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86-92)

A118. El informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte papel como por medios electrónicos.

Elementos del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86)

A119. Un título que indique que el informe es el informe de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, "Informe de Revisión del Profesional Ejerciente Independiente", manifiesta que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un profesional ejerciente independiente de los informes emitidos por otros.

A120. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se revisan.

A121. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que los estados financieros que han sido revisados van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros que han sido revisados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 86(d))

A122. El requerimiento de esta NIER de que el profesional ejerciente deba obtener la aceptación de la dirección de que reconoce y comprende sus responsabilidades, tanto en relación con la preparación de los estados financieros como en relación con el encargo de revisión, es fundamental para la realización del encargo y para informar sobre este. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del profesional ejerciente proporciona el contexto para los lectores del informe con respecto a las responsabilidades de la dirección, en relación con el encargo de revisión que se ha realizado.

A123. No es necesario que el informe del profesional ejerciente se refiera específicamente a "la dirección", sino que puede utilizar el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada es a los responsables del gobierno de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A124. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el profesional ejerciente complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección descrita en esta NIER para reflejar las responsabilidades adicionales que sean aplicables a la preparación de los estados financieros, en el contexto de la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A125. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, esta NIER no utiliza estas descripciones ni se refiere específicamente a estos.

Responsabilidad del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(f))

A126. El informe del profesional ejerciente pone de manifiesto que su responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros basada en la revisión que ha realizado, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.

Referencia a las normas (Ref: Apartado 86(f))

A127. La referencia a las normas utilizadas por el profesional ejerciente para la revisión informa a los usuarios del informe de que la revisión ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Comunicación de la naturaleza de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 86(g))

A128. La descripción de la naturaleza de un encargo de revisión en el informe del profesional ejerciente explica el alcance y las limitaciones del encargo realizado en beneficio de los lectores del informe. La explicación aclara, para evitar cualquier duda, que el encargo no es una auditoría y que, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(i)(ii))

A129. La identificación del marco de información financiera aplicable en la conclusión del profesional ejerciente tiene como finalidad advertir a los usuarios del informe acerca del contexto en el cual se expresa dicha conclusión. No tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 30(a). El marco de información financiera aplicable se identifica en términos como:

"... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera" o

"... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X..."

A130. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como "... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X".

Párrafo de fundamento de la modificación cuando se trata de una conclusión modificada (Ref: Apartado 85(h)(ii))

A131. Una conclusión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de una conclusión en relación con una cuestión específica descrita en el párrafo de fundamento de la modificación no justifica que se omita la descripción de otras cuestiones identificadas que hubiesen requerido una modificación de la conclusión del profesional ejerciente. En esos casos, revelar esas otras cuestiones de las que tiene conocimiento el profesional ejerciente puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(l))

A132. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 88)

A133. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, es importante que el profesional ejerciente advierta a los usuarios del informe de revisión que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o a la utilización

A134. Además de alertar al lector del informe del profesional ejerciente como se requiere en esta NIER cuando los estados financieros han sido preparados utilizando un marco con fines específicos, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se destina únicamente a los usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe del profesional ejerciente. En estas circunstancias, el párrafo que contiene la advertencia sobre la utilización de un marco con fines específicos se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartado 91)

A135. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por esta NIER. Por ejemplo, se puede requerir al profesional ejerciente que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la revisión de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al profesional ejerciente que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una conclusión sobre cuestiones específicas, tales como si los libros y registros contables son adecuados. Las normas sobre encargos para revisar estados financieros de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A136. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre dichas otras responsabilidades en su informe sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre ellas en un informe separado.

A137. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe del profesional ejerciente con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del profesional ejerciente impuesta por esta NIER de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información. En algunas jurisdicciones, las responsabilidades adicionales de información se pueden tratar en un informe distinto del informe que el profesional ejerciente proporciona sobre la revisión de los estados financieros.

Fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86(k), 92)

A138. La fecha del informe del profesional ejerciente indica al usuario de dicho informe que el profesional ejerciente ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.

A139. La conclusión del profesional ejerciente se refiere a los estados financieros y los estados financieros son responsabilidad de la dirección. El profesional ejerciente no está en condiciones de concluir que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada hasta no estar satisfecho de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y de que la dirección ha aceptado ser responsable de ellos.

A140. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas u órganos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden identificar el punto del proceso de preparación de los estados financieros en el cual se supone que la revisión debe estar terminada.

A141. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el profesional ejerciente concluya sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de esta NIER es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe del profesional ejerciente prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35, 86)

A142. Cuando la revisión se ha realizado de conformidad con esta NIER, la congruencia del informe del profesional ejerciente promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas revisiones que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. El informe del profesional ejerciente se puede referir a esta NIER cuando las diferencias entre los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias y los de esta NIER se refieren solo al formato o a la redacción del informe y cuando, como mínimo, el informe cumple los requerimientos del apartado 86 de esta NIER. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de esta NIER, aun cuando el formato y la redacción utilizados en su informe sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con esta NIER, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NIER ayuda a los usuarios del informe del profesional ejerciente a reconocer más fácilmente el informe como el informe de una revisión de estados financieros realizada de conformidad con esta NIER. Las circunstancias en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o redacción del informe del profesional ejerciente en términos que difieren significativamente de los requerimientos de esta NIER se tratan en los requerimientos de la misma relativos a la aceptación de encargos de revisión y a la continuidad de relaciones con clientes.

Informe del profesional ejerciente para revisiones realizadas de conformidad tanto con las normas aplicables de una jurisdicción concreta como con esta NIER (Ref: Apartado 86(f))

A143. Cuando, además de cumplir los requerimientos de esta NIER, el profesional ejerciente también cumple las correspondientes normas nacionales, en el informe se puede mencionar que la revisión se ha realizado de conformidad tanto con esta NIER como con las correspondientes normas nacionales para encargos para revisar estados

financieros. No obstante, no es adecuado hacer referencia simultáneamente a esta NIER y a las correspondientes normas nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de esta NIER y los de las normas nacionales que pueda llevar al profesional ejerciente a alcanzar una conclusión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requeriría esta NIER. En dicho caso, el informe del profesional ejerciente se referirá sólo a las normas aplicables (bien a esta NIER o bien a las correspondientes normas nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe del profesional ejerciente.

Ejemplos de informes de revisión (Ref: Apartado 86)

A144. El Anexo 2 de esta NIER incluye ejemplos de informes del profesional ejerciente para una revisión de estados financieros que contienen los elementos del informe de esta NIER.

Documentación

Oportunidad de la documentación del encargo (Ref: Apartados 93)

A145. La NICC 1 requiere que la firma establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A56)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo para una revisión de estados financieros con fines generales (preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera), que ilustra los correspondientes requerimientos y la orientación contenidos en esta NIER. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NIER. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una revisión de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

***

Dirigida al representante adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la sociedad ABC:[11]

[*Objetivo y alcance de la revisión*]

Ustedes[12] nos han solicitado que revisemos los estados financieros con fines generales de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos y comprendemos el encargo de revisión.

Realizaremos nuestra revisión con el objetivo de expresar una conclusión sobre los estados financieros. Nuestra conclusión, en caso de ser una conclusión no modificada, tendrá la siguiente redacción: "Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a

[11] Los destinatarios y referencias en la carta serán los adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, incluida la correspondiente jurisdicción. Es importante referirse a las personas adecuadas-véase apartado 36 de esta NIER.
[12] En este ejemplo de carta, las menciones "Ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.

[fecha], así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)".

[*Responsabilidades del profesional ejerciente*]

Realizaremos nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La NIER 2400 también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. Aplicaremos procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evaluaremos la evidencia obtenida. Aplicaremos, asimismo, procedimientos adicionales en el caso de que lleguen a nuestro conocimiento cuestiones que nos lleven a pensar que los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales. Estos procedimientos se aplican con el fin de permitirnos expresar nuestra conclusión sobre los estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada). Los procedimientos seleccionados dependerán de lo que consideremos necesario aplicando nuestro juicio profesional, sobre la base de nuestro conocimiento de la sociedad ABC y de su entorno, y de nuestro conocimiento de las NIIF y de su aplicación en el contexto del sector.

Una revisión no es una auditoría de los estados financieros, en consecuencia:

(a) Existe un riesgo proporcionalmente mayor que el que habría en una auditoría, de que cualquier incorrección material que exista en los estados financieros revisados pueda no ser detectada por la revisión, aunque la revisión se realice adecuadamente de conformidad con la NIER 2400 (Revisada).

(b) Al expresar nuestra conclusión sobre la revisión de los estados financieros, nuestro informe rechazará expresamente cualquier referencia a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

[*Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el profesional ejerciente no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 30(b) de esta NIER).*]

Realizaremos la revisión partiendo de la premisa que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][13] reconocen y comprenden que son responsables:

(a) de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las NIIF;[14]

(b) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y

(c) proporcionarnos:

(i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación y presentación fiel de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la revisión y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la sociedad ABC de las cuales consideremos necesario obtener evidencia.

[13] Utilícese la terminología que sea adecuada según las circunstancias.
[14] O, en su caso, "de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las NIIF.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la revisión.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra revisión.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*].

[*Informes*]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra revisión.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra revisión de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A144)

Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión

Encargo de revisión de estados financieros con fines generales

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones no modificadas

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera para entidades pequeñas y medianas).

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones modificadas

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades debida a una incorrección material manifiesta en los estados financieros. Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento)

- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)

- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente con una conclusión desfavorable (adversa) debida a una incorrección material de los estados financieros. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)

- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente con una denegación (abstención) de conclusión por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros con la consiguiente imposibilidad de terminar la revisión. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)

Informes de revisión de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 6: Informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

- Ejemplo 7: Informe del profesional ejerciente sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con el criterio de caja (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros.**
- **Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros[15]

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

Responsabilidad de la dirección[16] *en relación con los estados financieros*

[15] El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".
[16] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas,[17] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

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

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Basado en la revisión, existe una incorrección material en las existencias. La incorrección es material pero no generalizada en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros[18]

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

Responsabilidad de la dirección[19] *en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

[18] El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".
[19] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado sino únicamente al coste, lo que representa un incumplimiento de los requerimientos del Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiese valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado, hubiese sido necesaria una corrección valorativa por importe de xxx. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros preparados por la dirección de la entidad de conformidad con [un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel distinto de las Normas Internacionales de Información Financiera].**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada se consideran materiales pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

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

Responsabilidad de la dirección[20] en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable cuando el marco de información financiera utilizado no sean las Normas Internacionales de Información Financiera],[21] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente

[20] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[21] Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando no se hayan utilizado las Normas Internacionales de Información Financiera] y de..."

en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener acceso a la información financiera relevante de XYZ en relación con el valor contable de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1 y de la participación de ABC en los resultados de XYZ para el ejercicio terminado en dicha fecha. En consecuencia, no pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades", no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera utilizado cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera].

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 4:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de estados financieros consolidados con fines generales preparados por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados[22]

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

Responsabilidad de la dirección[23] *en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[24] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros consolidados en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten

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

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Como se expone en la Nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante el ejercicio 20X1 debido a que no ha podido determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material.

Conclusión desfavorable

Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)", los estados financieros consolidados no presentan fielmente (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni *(de)* sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no pudo alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada sobre numerosos elementos de los estados financieros, y el profesional ejerciente considera que el efecto en los estados financieros es material y generalizado. Más concretamente, el profesional ejerciente no pudo obtener evidencia acerca del inventario físico de la sociedad ni de las cuentas a cobrar.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

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

Responsabilidad de la dirección[25] en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[26], y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación (abstención)de opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una conclusión sobre los estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La dirección no realizó un recuento físico de las existencias al cierre del ejercicio. No pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios en relación con las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X1, que figuran valoradas en xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1.

Además, la introducción de un sistema informatizado nuevo para las cuentas a cobrar en septiembre de 20X1 tuvo como resultado numerosos errores en las cuentas a cobrar y en las existencias. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún se encontraba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. Como resultado de estos hechos, no pudimos determinar si hubiesen podido ser necesarios ajustes en relación con las existencias y

---

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

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

cuentas a cobrar contabilizadas o no contabilizadas y con los elementos que componen el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación (abstención) de conclusión

Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en el párrafo de "Fundamento de la denegación (abstención)de conclusión", no pudimos obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre estos estados financieros.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 6:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir con lo establecido en dicho contrato. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la sociedad ABC sobre la base de las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 suscrito entre la sociedad ABC y la sociedad DEF ("el contrato").

Responsabilidad de la dirección[27] en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

[27] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato.

Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 7:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un estado de cobros y pagos**
- **El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La base contable aplicada para preparar el estado financiero ha sido acordada entre la entidad y el acreedor.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.**
- **El profesional ejerciente ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", en su conclusión.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con el estado financiero.**
- **No se restringen la distribución o la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado el estado de cobros y pagos adjunto de la sociedad ABC, correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente "el estado financiero"). El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la sociedad ABC utilizando el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Responsabilidad de la dirección[28] en relación con el estado financiero

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de este estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

[28] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresa la imagen fiel de*) los cobros y pagos de la sociedad ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Base contable

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, el estado financiero puede no ser apropiado para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2410: REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA REALIZADA POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD

(Aplicable a revisiones de información financiera intermedia de periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2006.)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1-3
Principios generales de una revisión de información financiera intermedia	4-6
Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia	7-9
Acuerdo de los términos del encargo	10-11
Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia	12-29
Evaluación de las incorrecciones	30-33
Manifestaciones de la dirección	34-35
Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia	36-37
Comunicación	38-42
Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia.	43-63
Documentación	64
Fecha de entrada en vigor	65
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia	
Anexo 2: Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia	
Anexo 3: Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección	
Anexo 4: Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.	
Anexo 5: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable	
Anexo 6: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección	
Anexo 7: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable	

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER,) 2410, Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad debe interpretarse en el contexto del Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, que establece la aplicación y autoridad de las NIER.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) es establecer normas y proporcionar orientación en relación con las responsabilidades profesionales del auditor, cuando este acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia de un cliente de auditoría, así como proporcionar orientación sobre la forma y contenido del informe. El término "auditor" se utiliza a lo largo de toda la NIER, no porque el auditor realice una actividad de auditoría, sino porque el alcance de la presente NIER se limita a una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de los estados financieros de la entidad.

2. A los efectos de esta NIER, información financiera intermedia es información financiera que se prepara y presenta de conformidad con un marco de información financiera aplicable [1] y comprende un conjunto completo o resumido de estados financieros correspondientes a un periodo de tiempo inferior al ejercicio anual de la entidad

3. **El auditor contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia debe llevar a cabo la revisión de conformidad con la presente NIER.** Al realizar la auditoría

---

[1] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

de los estados financieros anuales, el auditor obtiene un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno. Cuando se contrata al auditor para revisar la información financiera intermedia, este conocimiento se actualiza mediante indagaciones hechas en el transcurso de la revisión y le ayuda a determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar en el curso de la revisión. Un profesional ejerciente contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia, que no sea el auditor de la entidad, realizará la revisión de conformidad con la NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros.* Y como el profesional ejerciente generalmente no tiene el mismo conocimiento que el auditor de la entidad sobre esta y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, es necesario efectuar indagaciones y aplicar procedimientos diferentes para cumplir con el objetivo de la revisión.

3a. Esta NIER está orientada hacia una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad. No obstante, deberá aplicarse, adaptándola según sea necesario en función de las circunstancias, cuando el auditor de la entidad acepte un encargo de revisión de información financiera histórica de un cliente de auditoría distinta de información financiera intermedia.*

Principios generales de una revisión de información financiera intermedia

4. **El auditor debe cumplir con los requerimientos de ética profesional aplicables a la auditoría de los estados financieros anuales de la entidad.** Estos requerimientos de ética rigen las responsabilidades profesionales del auditor en las siguientes áreas: independencia, integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad, comportamiento profesional y normas técnicas.

5. **El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo concreto.** Entre los elementos de control de calidad que son relevantes para un encargo concreto se incluyen: las responsabilidades de liderazgo sobre la calidad del trabajo, los requerimientos de ética, la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de encargos específicos, asignación de los equipos de los encargos, realización del encargo y seguimiento.

6. **El auditor debe planificar y ejecutar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que la información financiera intermedia requiera un ajuste material para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.** Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a cualquier evidencia que contradiga o cuestione la fiabilidad de los documentos o manifestaciones realizados por la dirección de la entidad.

Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia

7. El objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor expresar una conclusión acerca de si, basándose en su revisión, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor hace indagaciones y aplica procedimientos analíticos, así como otros procedimientos de revisión, con el objetivo de reducir a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inadecuada cuando la información financiera intermedia contiene una incorrección material.

8. El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere significativamente del de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Una revisión de información financiera intermedia no proporciona una base para expresar una opinión sobre si la información financiera expresa la imagen fiel o se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

9. Una revisión, a diferencia de una auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Una revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión puede hacer llegar al

* El apartado 3 y la nota 4 se insertaron en esta NIER en diciembre de 2007 para clarificar su aplicación

conocimiento del auditor cuestiones significativas que afecten a la información financiera intermedia, pero no proporciona toda la evidencia que requeriría una auditoría.

Acuerdo de los términos del encargo

10. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.**

11. Los términos del encargo acordados se plasman normalmente en una carta de encargo. Dicha comunicación ayuda a evitar malentendidos con respecto a la naturaleza del encargo y, en particular, al objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. La comunicación generalmente cubre las siguientes cuestiones:

    - El objetivo de una revisión de información financiera intermedia.
    - El alcance de la revisión.
    - La responsabilidad de la dirección sobre la información financiera intermedia.
    - La responsabilidad de la dirección de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz en lo que respecta a la preparación de la información financiera intermedia.
    - La responsabilidad de la dirección de poner a disposición del auditor todos los registros contables e información relacionada.
    - El consentimiento de la dirección en proporcionar manifestaciones escritas al auditor que confirmen las manifestaciones realizadas verbalmente durante la revisión, así como aquellas que estén implícitas en los registros de la entidad.
    - La forma y contenido previstos del informe a emitir, en el que se incluye la identidad del destinatario del informe.
    - La conformidad de la dirección para que el informe de revisión también se incluya cuando algún documento que contenga la información financiera intermedia indique que esta ha sido revisada por el auditor de la entidad.

En el Anexo 1 de la presente NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo. Los términos del encargo para revisar información financiera intermedia pueden también combinarse con los términos del encargo para auditar los estados financieros anuales.

Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia

Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno

12. **El auditor debe tener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto anual como intermedia, suficiente para planificar y realizar el encargo de un modo que le permita:**

    (a) **identificar los tipos de incorrecciones materiales potenciales y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y**

    (b) **seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le proporcionen una base para concluir acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad, con el marco de información financiera aplicable.**

13. Según requiere la NIA 315 (Revisada) *"Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, el auditor que ha auditado los estados financieros de la entidad durante uno o más periodos anuales ha obtenido un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera anual suficiente para realizar la auditoría. Al planificar una revisión de información financiera intermedia, el auditor actualiza este conocimiento. El auditor también obtiene un conocimiento suficiente del sistema de control interno en relación con la preparación de la información financiera intermedia, ya que puede diferir del control interno relacionado con la información financiera anual.

14. El auditor utiliza el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, para determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar, así como para identificar los hechos concretos, transacciones o afirmaciones sobre los que pueden centrarse las indagaciones o los procedimientos analíticos u otros procedimientos de revisión a aplicar.

15. Los procedimientos que aplica el auditor para actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, generalmente incluyen lo siguiente:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Estudiar la documentación, con el detalle que sea necesario, de la auditoría del año anterior y las revisiones del (de los) periodo(s) intermedio(s) previos del año actual y el (los) correspondiente(s) periodo(s) intermedio(s) del año anterior, para permitir al auditor la identificación de las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia del periodo actual.
- Considerar cualquier riesgo significativo identificado en la auditoría de los estados financieros del año anterior, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos.
- Estudiar la información financiera anual más reciente y la comparable del periodo intermedio anterior.
- Considerar la materialidad o importancia relativa con relación al marco de información financiera aplicable, en lo que se refiere a la información financiera intermedia para ayudar a determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar y a evaluar el efecto de las incorrecciones.
- Considerar la naturaleza de cualquier incorrección material corregida y de cualquier incorrección inmaterial no corregida en los estados financieros del año anterior.
- Considerar cuestiones importantes de contabilidad y auditoría que puedan ser de importancia para futuras auditorías, tales como las debilidades significativas en el sistema de control interno.
- Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría aplicado con respecto a los estados financieros del año actual.
- Considerar los resultados de cualquier auditoría interna realizada y de las acciones posteriores emprendidas por la dirección.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre los resultados de su valoración del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener alguna incorrección material como consecuencia de fraude.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre el efecto de los cambios en las actividades del negocio de la entidad.
- Realizar indagaciones ante la dirección acerca de cualquier cambio significativo en el sistema de control interno y el efecto potencial de dichos cambios en la preparación de la información financiera intermedia.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre el proceso de preparación de la información financiera intermedia y la fiabilidad de los registros contables de los que se obtiene dicha información financiera intermedia.

16. El auditor determina la naturaleza de los procedimientos de revisión que deben aplicar los distintos componentes, si se requiere, y los comunica a otros auditores que participan en la revisión cuando sea aplicable. Entre los factores que deben considerarse se incluyen la materialidad y el riesgo de incorrección en la información financiera intermedia de los componentes, así como el conocimiento del auditor sobre el grado de centralización o descentralización del sistema de control interno sobre la preparación de dicha información.

17. **Para planificar y llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia, un auditor recientemente nombrado, que no haya realizado aún una auditoría de los estados financieros anuales de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, debe obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto intermedia como anual.**

18. Este conocimiento permite al auditor definir las indagaciones y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplican al realizar una revisión de información financiera intermedia de conformidad con esta NIER. Como parte de la obtención de este conocimiento, el auditor generalmente hace indagaciones ante el auditor anterior y, cuando es factible, revisa la documentación del auditor predecesor relativa a la auditoría anual precedente y a cualesquiera periodos intermedios anteriores del año actual que hayan sido revisados por el auditor predecesor. Al realizar estos procedimientos, el auditor considera la naturaleza de las incorrecciones corregidas y la suma de las incorrecciones no corregidas detectada por el auditor predecesor, cualquier riesgo significativo, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos, así como las cuestiones significativas de contabilidad o de auditoría que puedan tener una importancia en auditorías futuras, tales como las debilidades significativas del sistema de control interno.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión

19. **El auditor debe hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le permitan concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

20. Una revisión generalmente no requiere realizar pruebas sobre los registros contables mediante la inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como a aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión, más que a comprobar la información obtenida sobre cuestiones contables significativas relativas a la información financiera intermedia. El conocimiento de la entidad y su entorno por parte del auditor, incluyendo su sistema de control interno, los resultados de las valoraciones del riesgo en la auditoría precedente y la consideración de la materialidad en lo que se refiere a la información financiera intermedia, afectan a la naturaleza y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión aplicados.

21. El auditor generalmente aplica los siguientes procedimientos:

- Estudiar las actas de las reuniones de la Junta de Accionistas, responsables del gobierno de la entidad y de otros Comités adecuados, con objeto de identificar las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia, y realización de indagaciones acerca de las cuestiones tratadas en las reuniones de las que no existan actas que puedan afectar a la información financiera intermedia.
- Considerar el efecto, si lo hay, de cuestiones que, en la anterior auditoría o revisión, dieron lugar a modificaciones al informe de auditoría o de revisión, a ajustes contables o a incorrecciones no corregidas.
- Comunicarse, cuando corresponda, con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de los componentes significativos de la entidad que prepara la información financiera.
- Realizar indagaciones ante los miembros de la dirección responsables de asuntos financieros y contables y ante otros miembros de la dirección, según corresponda, sobre lo siguiente:
    - Si la información financiera intermedia se ha preparado y presentado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
    - Si ha habido cambios en principios contables o en los métodos para aplicarlos.
    - Si algunas transacciones nuevas han requerido la aplicación de un nuevo principio contable.
    - Si la información financiera intermedia contiene incorrecciones conocidas que no hayan sido corregidas.
    - Situaciones inusuales o complejas que puedan haber afectado a la información financiera intermedia, tales como combinaciones de negocios o venta de un segmento del negocio.
    - Hipótesis significativas que sean relevantes para la medición de los valores razonables o la información a revelar, así como la intención y capacidad de la dirección de llevar a cabo las correspondientes acciones en nombre de la entidad.
    - Si las transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, en la información financiera intermedia.
    - Cambios significativos en compromisos y obligaciones contractuales.
    - Cambios significativos en pasivos contingentes, incluyendo litigios o reclamaciones.
    - Cumplimiento de cláusulas de compromisos de deuda.
    - Asuntos sobre los que han surgido dudas durante la ejecución de los procedimientos de revisión.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Transacciones significativas que ocurren en los últimos días del periodo intermedio o en los primeros días del siguiente periodo intermedio.
- Conocimiento de cualquier fraude o sospecha de fraude que afecte a la entidad, implicando a:
  - La dirección.
  - Empleados que desempeñen funciones importantes en relación con el sistema de control interno.
  - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Conocimiento de cualquier denuncia de fraude o sospecha de fraude que afecte a la información financiera intermedia de la entidad y haya sido comunicada por empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.
- Conocimiento de cualquier incumplimiento real o posible de disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.

- Aplicar procedimientos analíticos a la información financiera intermedia diseñados para identificar las relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales y que puedan reflejar una incorrección material. Los procedimientos analíticos pueden incluir el análisis de ratios y técnicas estadísticas tales como análisis de tendencias o análisis de regresión y pueden realizarse manualmente o mediante el uso de técnicas asistidas por ordenador. El Anexo 2 de esta NIER contiene ejemplos de procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realice una revisión de información financiera intermedia.
- Estudiar la información financiera intermedia y considerar si alguna cuestión ha llegado a conocimiento del auditor que le lleve a pensar que dicha información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

22. El auditor puede realizar muchos de los procedimientos de revisión antes o de forma simultánea a la preparación de la información financiera intermedia por parte de la entidad. Por ejemplo, puede ser factible actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, y comenzar a estudiar las actas correspondientes antes del final del periodo intermedio. Anticipar la realización de algunos de los procedimientos de revisión también permite una oportuna identificación y consideración de asuntos contables importantes que afecten a la información financiera intermedia.

23. Generalmente, el auditor que lleva a cabo la revisión de la información financiera intermedia es también contratado para realizar una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por razones de conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir aplicar ciertos procedimientos de auditoría de manera simultánea a la revisión de la información financiera intermedia. Por ejemplo, la información obtenida al estudiar las actas de las reuniones del consejo de administración en el curso de la revisión de la información financiera intermedia también puede usarse para la auditoría anual. El auditor puede, además, decidir aplicar, en el momento de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de los estados financieros anuales, por ejemplo, procedimientos sobre transacciones significativas o inusuales que hayan tenido lugar durante el periodo, como combinaciones de negocios, reestructuraciones o transacciones generadoras de ingresos significativas.

24. Una revisión de información financiera intermedia generalmente no requiere corroborar las respuestas a indagaciones acerca de litigios o reclamaciones. Por lo tanto, normalmente, no es necesario enviar una carta de confirmación al abogado de la entidad. Sin embargo, puede ser apropiada la comunicación directa con él en relación con litigios o reclamaciones si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a poner en duda si la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y el auditor cree que el abogado de la entidad puede tener información pertinente.

25. El auditor debe obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan. El auditor puede obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, mediante su comparación con:

(a) Los registros contables, tales como el libro mayor o una hoja de consolidación que concuerda o ha sido conciliada con los registros contables. y

(b) otros datos de soporte en los registros de la entidad, según sea necesario.

26. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha identificado todos los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste, o revelación en la información financiera intermedia.** No es necesario que el auditor aplique otros procedimientos para identificar hechos que ocurran después de la fecha del informe de revisión.

27. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha cambiado su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando, como resultado de sus indagaciones o de otros procedimientos de revisión, lleguen a conocimiento del auditor hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe:**

(a) **Indagar ante la dirección acerca de sus planes de acción futuros como resultado de su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la viabilidad de estos planes y si la dirección cree que el resultado de estos planes mejorará la situación y**

(b) **considerar lo adecuado de la información revelada sobre estas cuestiones en la información financiera intermedia.**

28. Los hechos o condiciones que puedan generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pueden haber existido a la fecha de los estados financieros anuales o pueden haber sido identificados como resultado de indagaciones realizadas ante la dirección o en el curso de la aplicación de otros procedimientos de revisión. Cuando estos hechos o condiciones llegan al conocimiento del auditor, este indaga ante la dirección acerca de sus planes de acción futuros, tales como sus planes para liquidar activos, solicitar préstamos o reestructurar deuda, reducir o retrasar los gastos o aumentar el capital. El auditor también indaga acerca de la viabilidad de los planes de la dirección y sobre si esta cree que el resultado de estos planes mejorará la situación. Sin embargo, generalmente, no es necesario que el auditor compruebe la viabilidad de los planes de la dirección ni si el resultado de estos planes mejorará la situación.

29. **Cuando llegue al conocimiento del auditor una cuestión que le haga poner en duda si debiera hacerse un ajuste material para que la información financiera intermedia esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe realizar indagaciones adicionales u otros procedimientos que le permitan expresar una conclusión en el informe de revisión.** Por ejemplo, si los procedimientos de revisión del auditor hacen que este se cuestione si una transacción significativa de ventas se registró de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe aplicar procedimientos adicionales suficientes para resolver sus dudas, tales como discutir los términos de la transacción con personal de categoría superior del área comercial y de contabilidad o estudiar el contrato correspondiente.

Evaluación de las incorrecciones

30. **El auditor debe evaluar, individualmente y en su conjunto, si las incorrecciones no corregidas que han llegado a su conocimiento son materiales con respecto a la información financiera intermedia.**

31. Una revisión de información financiera intermedia, a diferencia de un encargo de auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Sin embargo, las incorrecciones que llegan a conocimiento del auditor, incluyendo información a revelar inadecuada, deben evaluarse individualmente y en su conjunto, para determinar si es necesario realizar un ajuste material a la información financiera intermedia para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

32. El auditor debe ejercer su juicio profesional al evaluar la materialidad de cualquier incorrección que no haya sido corregida por la entidad. Debe considerar para ello cuestiones como la naturaleza, causa e importe de las incorrecciones, si estas se originaron el año anterior o en un periodo intermedio del año actual y el efecto potencial de las incorrecciones en los periodos futuros intermedios o anuales.

33. El auditor puede establecer un importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones, porque espera que la acumulación de esos importes claramente no tenga un

efecto material sobre la información financiera intermedia. Al hacerlo así, el auditor tiene en cuenta que la determinación de la materialidad conlleva consideraciones cuantitativas y cualitativas y que las incorrecciones de un importe relativamente pequeño podrían, no obstante, tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.

Manifestaciones de la dirección

34. **El auditor debe obtener manifestaciones escrita de la dirección acerca de que:**

(a) **esta reconoce su responsabilidad con respecto al diseño e implementación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes o errores;**

(b) **la información financiera intermedia se prepara y presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;**

(c) **cree que el efecto de las incorrecciones no corregidas detectadas por el auditor durante la revisión es inmaterial, tanto de manera individual como agregada, para la información financiera intermedia tomada en su conjunto. Un resumen de estas partidas debe incluirse o anexarse a la carta de manifestaciones;**

(d) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;**

(e) **ha revelado al auditor los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia pueda contener una incorrección material debida a fraude;**[2]

(f) **ha revelado al auditor todo incumplimiento conocido o posible de las disposiciones legales o reglamentarias cuyos efectos deban considerarse al preparar la información financiera intermedia; y**

(g) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos que hayan ocurrido después de la fecha del balance y hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste o revelarse en la información financiera intermedia.**

35. El auditor obtiene manifestaciones adicionales, según sea apropiado, relacionadas con cuestiones específicas del negocio o sector de la entidad. En el Anexo 3 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección.

Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia

36. **El auditor debe estudiar cualquier otra información que esté incluida en documentos que acompañen a la información financiera intermedia para considerar si hay incongruencias materiales en dicha información respecto de la información financiera intermedia.** Si el auditor identifica una incongruencia material, considerará si es necesario modificar la información financiera intermedia o la otra información. Si es necesaria una modificación en la información financiera intermedia y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará las implicaciones que este hecho pueda tener en el informe de revisión. Si es necesaria una modificación en la otra información y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará si es necesario incluir en el informe de revisión un párrafo adicional que describa la incongruencia material o emprender otras acciones, tales como retener la emisión del informe de revisión o renunciar al encargo. Por ejemplo, la dirección puede presentar valoraciones alternativas de los ingresos que reflejen la situación financiera de forma más positiva que la información financiera intermedia y dar una relevancia excesiva a dichas valoraciones alternativas, o no definirlas ni conciliarlas claramente con la información financiera intermedia, de forma que sean confusas y potencialmente equívocas.

37. **Si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que la otra información parece incluir una incorrección material, el auditor debe tratar la cuestión con la dirección de la entidad.** Mientras estudia la otra información con el fin de

---

[2] El apartado 35 de la NIA 240, *Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* explica que la naturaleza, alcance y frecuencia de esta evaluación varían de entidad a entidad y que la dirección puede hacer una evaluación detallada con una frecuencia anual o como parte de un seguimiento continuo. En consecuencia, esta manifestación, en cuanto a su relación con la información financiera intermedia, ha de ajustarse a las circunstancias específicas de la entidad.

identificar incongruencias materiales, puede llegar a conocimiento del auditor una aparente incorrección material en la descripción de un hecho (por ejemplo, información no relacionada con cuestiones que aparezcan en la información financiera intermedia que se declara o presenta de manera incorrecta). Cuando trata la cuestión con la dirección de la entidad, el auditor considera la validez de la otra información y de las respuestas de la dirección a sus indagaciones, si existen diferencias válidas de juicio u opinión y si debe pedir a la dirección que consulte con un tercero cualificado para resolver la aparente incorrección en la descripción de un hecho. Si es necesaria una modificación para corregir una incorrección material y la dirección se niega a hacerla, el auditor considera emprender medidas adicionales, según corresponda, tales como informar a los órganos de gobierno de la entidad y obtener asesoramiento legal.

Comunicación

38. **Cuando, como resultado de realizar una revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a dicha información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, debe comunicar este asunto, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.**

39. **Cuando, a juicio del auditor, la dirección no responde de manera apropiada dentro de un periodo razonable de tiempo, el auditor debe informar a los órganos de gobierno de la entidad.** La comunicación se hará tan pronto como sea posible, verbalmente o por escrito. La decisión del auditor de efectuar la comunicación de manera verbal o por escrito dependerá de factores tales como la naturaleza, importancia y lo delicado de la cuestión a comunicar y el momento elegido para ello. Si la información se comunica verbalmente, el auditor debe documentar la comunicación.

40. **Cuando, a juicio del auditor, los órganos de gobierno de la entidad no responden de manera apropiada dentro de un plazo de tiempo razonable, el auditor debe considerar:**

    (a) **si debe modificar el informe o**

    (b) **la posibilidad de renunciar al encargo y**

    (c) **la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.**

41. **Cuando, como resultado de la revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que existe fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad, el auditor debe comunicar la cuestión, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.** La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso se verá afectada por la probabilidad de colusión o implicación de un miembro de la dirección. El auditor también considerará la necesidad de informar de estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad y las implicaciones para la revisión.

42. **El auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, las cuestiones relevantes en relación con las funciones de gobierno que surjan de la revisión de la información financiera intermedia.** Como resultado de la revisión de la información financiera intermedia, el auditor puede identificar cuestiones que en su opinión sean, a la vez, importantes y pertinentes para los órganos de gobierno de la entidad en su función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera, incluida la información a revelar. El auditor comunicará estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad.

Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia.

43. **El auditor debe emitir un informe escrito que contenga:**

    (a) **Un título adecuado.**

    (b) **Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.**

    (c) **Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo identificación del título de cada uno de los estados contenidos en el conjunto de**

estados financieros completos o resumidos y la fecha y periodo cubierto por la información financiera intermedia.

(d) **Si la información financiera intermedia comprende conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

(e) **En otras circunstancias, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

(f) **Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una conclusión sobre la información financiera intermedia basándose en su revisión.**

(g) **Una declaración de que la revisión de la información financiera intermedia se realizó de conformidad con la NIER 2410 *Revisión de información intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* y una declaración de que esta revisión consiste en realizar indagaciones principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.**

(h) **Una declaración de que una revisión tiene un alcance sustancialmente menor al de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no permite al auditor obtener seguridad de que haya llegado a conocer todos las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría y que, por tanto, no se expresa ninguna opinión de auditoría.**

(i) **Si la información financiera intermedia comprende unos estados financieros completos con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una conclusión en cuanto a si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel o no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**

(j) **En otras circunstancias, una conclusión sobre si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**

La fecha del informe.

La localidad del país o de la jurisdicción en la que ejerce el auditor.

La firma del auditor.

En el Anexo 4 de esta NIER se incluyen algunos ejemplos de informes de revisión.

44. En algunas jurisdicciones, la disposición legal o reglamentaria que rige la revisión de información financiera intermedia puede establecer una redacción para la conclusión del auditor que sea diferente de la redacción descrita en el apartado 43 i) o j). Aunque el auditor puede estar obligado a usar la redacción establecida, las responsabilidades del auditor según se describen en esta NIER para llegar a la conclusión siguen siendo las mismas.

Incumplimiento del marco de información financiera aplicable

45. **El auditor debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) cuando haya llegado a su conocimiento una cuestión que le lleve a pensar que debería hacerse un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

46. Si han llegado a conocimiento del auditor cuestiones que le lleven a pensar que la información financiera intermedia está o puede estar afectada de forma material por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable y la dirección no corrige la información financiera

intermedia, el auditor modificará el informe de revisión. La modificación describe la naturaleza del incumplimiento y, si es factible, indica los efectos en la información financiera intermedia. Si no se incluye en la información financiera intermedia toda la información que el auditor considera necesaria para una adecuada revelación, el auditor modificará el informe de revisión y, si es factible, incluirá la información que falta en el informe. Para modificar la conclusión del informe de revisión, habitualmente se añadirá un párrafo explicativo y una salvedad en la conclusión. En el Anexo 5 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.

47. Cuando el efecto del incumplimiento es tan material y generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto que el auditor concluye que una conclusión con salvedades no es adecuada para informar sobre la naturaleza equívoca o incompleta de la información financiera intermedia, el auditor expresará una conclusión desfavorable (adversa). En el Anexo 7 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes con una conclusión desfavorable (adversa).

Limitación al alcance

48. Una limitación al alcance generalmente impide que el auditor complete la revisión.

49. **Cuando el auditor no puede completar la revisión, debe comunicar, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los encargados del gobierno de la entidad la razón por la que no puede completarse la revisión, y considerará si es apropiado emitir un informe.**

Limitación al alcance impuesta por la dirección

50. El auditor no acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia si el conocimiento preliminar que tiene de las circunstancias del encargo indica que no se podrá completar la revisión porque habrá una limitación al alcance de la revisión del auditor impuesta por la dirección de la entidad.

51. Si, después de aceptar el encargo, la dirección impone una limitación al alcance de la revisión, el auditor solicita la eliminación de dicha limitación. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor no puede completar la revisión y expresar una conclusión. En esos casos, el auditor comunica, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material de la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor comunica estas cuestiones de conformidad con lo establecido en los apartados 38-40.

52. El auditor también considerará sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el auditor denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) y expondrá en el informe de revisión la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor también comunica esta cuestión en el informe.

Otras limitaciones al alcance

53. Puede existir una limitación al alcance debida a circunstancias distintas de una limitación al alcance impuesta por la dirección. En esas circunstancias, el auditor generalmente no puede completar la revisión y expresar una conclusión de acuerdo con lo establecido en los apartados 51-52. Puede haber, sin embargo, algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del auditor se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son materiales, a juicio del auditor no tienen un efecto generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto. En tales circunstancias, el auditor incluirá una salvedad en el informe de revisión, detallando las limitaciones en un párrafo intermedio e indicando en el párrafo de alcance que, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo explicativo, la revisión fue realizada de conformidad con esta NIER, e incluyendo una salvedad en la conclusión. En el Anexo 6 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.

54. El auditor puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los estados financieros anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha

auditoría. El auditor considera si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, las implicaciones que tiene en el informe de revisión.

Empresa en funcionamiento e incertidumbres significativas

55. En determinadas circunstancias puede añadirse un párrafo de énfasis a un informe de revisión sin afectar a la conclusión del auditor para resaltar una cuestión que se incluye en una nota a la información financiera intermedia donde se trata la cuestión de manera más extensa. El párrafo se incluiría, preferentemente, después del párrafo de conclusión y, normalmente, hará referencia al hecho de que la conclusión no incluye una salvedad a este respecto.

56. **Si se ha revelado una información adecuada en la información financiera intermedia, el auditor debe añadir un párrafo de énfasis al informe de revisión para resaltar una incertidumbre material que se relacione con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.**

57. El auditor puede haber incluido en un informe de auditoría o de revisión emitido con anterioridad un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Si la incertidumbre material todavía existe y se proporciona una información adecuada sobre ello en la información financiera intermedia, el auditor añadirá un párrafo de énfasis en el informe de revisión de la información financiera intermedia actual para resaltar la continuidad de la incertidumbre material.

58. Si, como resultado de indagaciones u otros procedimientos de revisión, llega a conocimiento del auditor una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento y esta se revela adecuadamente en la información financiera intermedia, el auditor añade un párrafo de énfasis en el informe de revisión.

59. **Si no se revela adecuadamente en la información financiera intermedia una incertidumbre material que genere una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe expresar una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa), según proceda. El informe debe incluir una referencia específica a la existencia de esta incertidumbre material.**

60. **El auditor debe considerar la inclusión en el informe de revisión de un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material (distinta de un problema de empresa en funcionamiento) que haya llegado a su conocimiento, cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a la información financiera intermedia.**

Otras consideraciones

61. Los términos del encargo incluyen la conformidad de la dirección relativa a que cuando algún documento que contenga información financiera intermedia indique que dicha información ha sido revisada por el auditor de la entidad, el informe de revisión también se incluya en el documento. Si la dirección no ha incluido el informe de revisión en el documento, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar.

62. Si el auditor ha emitido un informe de revisión con salvedades y la dirección publica la información financiera intermedia sin incluir este informe de revisión con salvedades en el documento que contiene la información financiera intermedia, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar y la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.

63. Cuando la información financiera intermedia es resumida, no incluirá necesariamente toda la información que se incluiría en un conjunto completo de estados financieros, pero puede, sin embargo, presentar una explicación de los hechos y cambios que son importantes para entender los cambios en la situación financiera y en los resultados de la entidad desde la fecha de los estados financieros anuales. Esto es porque se presupone que los usuarios de la información financiera intermedia tendrán acceso a los estados financieros auditados más recientes, como es el caso de las entidades que cotizan en bolsa. En otras circunstancias, el

auditor discute con la dirección la necesidad de que esta información financiera intermedia incluya una declaración de que debe leerse junto con los estados financieros anuales auditados más recientes. En ausencia de esta declaración, el auditor considerará si, sin una referencia a los estados financieros auditados más recientes, la información financiera intermedia induce a error en las circunstancias y las implicaciones para el informe de revisión.

Documentación

64. **El auditor debe preparar documentación de la revisión, que sea suficiente y adecuada para suministrarle una base para expresar su conclusión y proporcionar evidencia de que la revisión se llevó a cabo de conformidad con esta NIER y con los requerimientos en disposiciones legales y reglamentarias aplicables.** La documentación permite a un auditor con experiencia que no tenga relación previa con el encargo, comprender la naturaleza, momento de realización y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplicaron, la información obtenida y cualquier cuestión importante que se hubiera considerado durante la realización de la revisión, incluyendo la resolución de dichas cuestiones.

Fecha de entrada en vigor

65. Esta NIER es aplicable a las revisiones de información financiera intermedia correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre del 2006. Se permite la adopción anticipada de esta NIER.

Perspectiva del Sector Público

1. *El apartado 10 requiere que el auditor y el cliente acuerden los términos del encargo. El apartado 11 explica que una carta de encargo ayuda a evitar malentendidos en relación con la naturaleza del encargo y, en particular, con el objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. Las disposiciones legales o reglamentarias que rigen los encargos de revisión en el sector público generalmente establecen el nombramiento del auditor. Por consiguiente, las cartas de encargo pueden no ser una práctica común en el sector público. Sin embargo, una carta de encargo que establezca los asuntos a los que se refiere el apartado 11 puede ser útil tanto para el auditor del sector público como para el cliente. Los auditores del sector público, por lo tanto, deben considerar el acordar con el cliente los términos de un trabajo de revisión por medio de una carta de encargo.*

2. *En el sector público la obligación de auditoría legal podrá extenderse a otro trabajo, como por ejemplo una revisión de información financiera intermedia. Cuando este sea el caso el auditor del sector público no podrá evitar esta obligación y, como consecuencia, podrá no estar en condiciones de no aceptar (ver apartado 50) o de renunciar trabajo de revisión (ver apartados 36 y 40 (b)). El auditor del sector público también podrá no estar en condiciones de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales (ver apartados 40 (c) y 62).*

3. *El apartado 41 contempla la responsabilidad del auditor cuando llega a su conocimiento una cuestión que le lleva a pensar en la existencia de fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad. En el sector público, el auditor puede estar sujeto a requisitos estatutarios u otros requerimientos normativos de informar de estas cuestiones a las autoridades reguladoras u otras autoridades públicas.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 1

Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia

La siguiente carta se usará como guía, junto con lo indicado en el apartado 10 de esta NIER, y deberá adaptarse de conformidad con los requerimientos y las circunstancias particulares.

Al Consejo de Administración (o representante apropiado de la alta dirección):

El propósito de esta carta es confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo para revisar el balance de situación intermedio de la entidad a 30 de junio de 20X1 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de seis meses finalizado en dicha fecha.

Nuestra revisión se llevará a cabo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, con el objetivo de proporcionarnos una base para emitir una conclusión acerca de si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). Esta revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión y, generalmente, no requiere comprobación de la información obtenida. El alcance de una revisión de información financiera intermedia es sustancialmente menor que el alcance de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, cuyo objetivo es la expresión de una opinión respecto de los estados financieros y, en consecuencia, no expresaremos tal opinión.

Esperamos emitir un informe sobre la información financiera intermedia con el siguiente formato:

(Incluir texto de ejemplo de informe)

La dirección es responsable de la preparación de la información financiera intermedia, incluyendo la información a revelar correspondiente. Esto incluye diseñar, implementar y mantener el sistema de control interno relacionado con la preparación y presentación de información financiera intermedia que esté libre de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables adecuadas y hacer estimaciones contables razonables en función de las circunstancias. Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a la dirección manifestaciones escritas relativas a afirmaciones hechas en relación con la revisión. También solicitaremos que cuando cualquier documento que contenga información financiera intermedia indique que ésta ha sido revisada, nuestro informe sea también incluido en el documento.

Una revisión de información financiera intermedia no proporciona seguridad de que llegarán a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría. Más aún, no se puede esperar que nuestro encargo revele si existe fraude o error o actos ilegales. Sin embargo, les informaremos de cualquier cuestión material que llegue a nuestro conocimiento.

Esperamos la plena cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se solicite en relación con nuestra revisión.

(Insertar información adicional respecto de acuerdos de honorarios y facturación, según sea apropiado)

Esta carta será aplicable en años futuros, a menos que se cancele, modifique o reemplace (si es aplicable).

Les rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta de esta carta como prueba de conformidad con los términos de nuestra revisión de los estados financieros.

Acuse de recibo en nombre de la entidad ABC:

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 2

Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia

Los procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realiza una revisión de información financiera intermedia incluyen los siguientes ejemplos:

- Comparar la información financiera intermedia con la información financiera intermedia del periodo intermedio inmediato anterior, con la información financiera intermedia del periodo intermedio correspondiente del ejercicio anual anterior ,con la información financiera intermedia que esperaba la dirección para el periodo actual y con los estados financieros auditados más recientes.
- Comparar la información financiera intermedia actual con los resultados previstos, tales como presupuestos o previsiones [por ejemplo, comparar saldos de impuestos y la relación entre la provisión para el impuesto sobre beneficios con el resultado antes de impuestos en la información financiera actual, con la información correspondiente en: a) presupuestos, usando las tasas esperadas y b) información financiera de periodos anteriores].
- Comparar la información financiera intermedia actual con la información no financiera relevante.
- Comparar los importes registrados, o los ratios desarrollados a partir de los importes registrados, con las expectativas desarrolladas por el auditor. El auditor desarrolla estas expectativas mediante la identificación y aplicación de relaciones que sean razonables, basándose en el conocimiento del auditor sobre la entidad y el sector en el que opera.
- Comparar ratios e indicadores para el periodo intermedio actual con los de entidades del mismo sector.
- Comparar las relaciones entre elementos en la información financiera intermedia actual con las relaciones correspondientes en la información financiera intermedia de periodos anteriores, por ejemplo, gastos por naturaleza como porcentaje de ventas, activos por naturaleza como porcentaje de activos totales y porcentaje de variación en ventas con porcentaje de variación en cuentas a cobrar.
- Comparar datos desagregados. Los siguientes son ejemplos de cómo pueden desagregarse los datos:
    - Por periodo, como por ejemplo, partidas de ingreso o gasto desagregadas en importes trimestrales, mensuales o semanales.
    - Por línea de producto o fuente de ingreso.
    - Por ubicación, por ejemplo, por componente.
    - Por atributos de la transacción, por ejemplo, ingresos generados por diseñadores, arquitectos o artesanos.
    - Por varios atributos de la transacción, como por ejemplo, ventas por producto y mes.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 3

Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección

La siguiente carta no pretende ser un modelo estándar. Las manifestaciones de la dirección variarán de entidad a entidad y de un periodo intermedio a otro.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende estados financieros resumidos.

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de situación resumido de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo resumidos, relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, con el fin de expresar una conclusión acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que les lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr una presentación fiel:

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas, con el fin de expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o *"no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,")* la situación financiera de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20XI, y de sus resultados y sus flujos de efectivo de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la presentación fiel de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las siguientes manifestaciones:

- La información financiera intermedia mencionada anteriormente se ha formulado de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).
- Hemos puesto a su disposición todos los registros contables y documentación soporte y todas las actas de juntas de accionistas y del consejo de administración (es decir, las celebradas en [insertar fechas aplicables])
- No hay transacciones materiales que no hayan sido registradas de manera correcta en los registros contables que sirven de base a la información financiera intermedia.
- No se conoce que haya habido ningún incumplimiento, real o posible, de las disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con el diseño e implantación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes y errores.
- Les hemos comunicado todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude que pueda haber afectado a la entidad.
- Les hemos comunicado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener un error material como resultado de fraude.
- Creemos que los efectos de las incorrecciones no corregidas, resumidas en el anexo adjunto, son inmateriales, tanto de forma individual como agregada, para la información financiera intermedia en su conjunto.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Confirmamos la integridad de la información proporcionada a ustedes respecto de la identificación de partes vinculadas.
- Las siguientes transacciones se han registrado de manera adecuada y, cuando correspondía, se revelaron de forma adecuada en la información financiera intermedia:
    - Transacciones con partes vinculadas, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de arrendamiento y garantías, así como cuentas a cobrar o pagar a partes vinculadas.
    - Garantías, ya sea escritas u orales, respecto de las cuales la entidad tiene una obligación contingente.
    - Acuerdos y opciones para recomprar activos vendidos previamente.
- La presentación y desglose del valor razonable de los activos y pasivos están de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Las hipótesis utilizadas reflejan nuestra intención y capacidad de llevar a cabo líneas específicas de actuación en nombre de la entidad, cuando este hecho sea relevante para la medición del valor razonable o la información que debe revelarse.
- No tenemos planes ni intenciones que puedan afectar de manera material al valor en libros o a la clasificación de activos y pasivos reflejados en la información financiera intermedia.
- No tenemos planes de abandonar líneas de producto u otros planes o intenciones que pudieran dar como resultado existencias excesivas y ningún inventario está valorado por encima de su valor de realización.
- La entidad tiene título de propiedad de todos sus activos y no hay restricciones ni cargas sobre ellos.
- Hemos registrado o revelado, según proceda, todos los pasivos, tanto reales como contingentes.
- (Añadir cualquier manifestación adicional relacionada con nuevas normas de contabilidad que se estén implementando por primera vez y considerar cualquier manifestación adicional que requiera una nueva Norma Internacional de Auditoría, siempre y cuando sea aplicable a la información financiera intermedia.)

Según nuestro mejor saber y entender, no han tenido lugar hechos posteriores a la fecha del balance y hasta la fecha de esta carta, que puedan requerir ajuste a, o información a revelar en, la información financiera intermedia antes mencionada.

_____

(Consejero Delegado o Director General)

_____

(Director Financiero)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 4

Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.[3] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[4] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de *(o "no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,")* la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20XI, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (marco de información financiera aplicable incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera aplicable cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR
Fecha

Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20XI , y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.[5] La dirección es

[3] El auditor puede querer especificar la autoridad reguladora o equivalente ante la que se deposita la información financiera intermedia.

[4] En el caso de una revisión de información financiera histórica distinta de la información financiera intermedia esta frase debe sustituirse por la siguiente: "Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, que es aplicable a una revisión de información financiera histórica realizada por el auditor independiente de la entidad". El resto del informe deberá ser adaptado según sea necesario en cada caso.

[5] Véase Nota 1

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[6] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR
Fecha

Dirección

---

[6] Véase Nota 2

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 5

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.[7] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[8] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en $ __ y la deuda a largo plazo en $ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en $ __, $ __, $ __, y $__, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de *(o "no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,")* la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

---

[7] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[8] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl , y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.[9] La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[10] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en $ __ y la deuda a largo plazo en $ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en $ __, $ __, $ __, y $__, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR
Fecha

Dirección

---

[9] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[10] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 6

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.[11] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[12] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de $____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o "*no presenta fielmente , en todos los aspectos materiales,*") la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR
Fecha

Dirección

---

[11] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[12] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl , y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.[13] La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[14] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de $____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR
Fecha

Dirección

[13] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[14] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 7

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.[15] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[16] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de la información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o "*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*") la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha
Dirección

---

[15] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[16] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20XI , y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.[17] La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.*[18] Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

---

[17] Véase la Nota 1 del Anexo 4

[18] Véase la Nota 2 del Anexo 4

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 (REVISADA): ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

(Aplicable a los encargos de aseguramiento con fecha a partir del 15 de diciembre de 2015)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1-4
Alcance	5-8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10-11
Definiciones	12-13
Requerimientos	
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA	14-19
Requerimientos de ética	20
Aceptación y continuidad	21-30
Control de calidad	31-36
Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento	37-39
Planificación y realización del encargo	40-47
Obtención de evidencia	48-60
Hechos posteriores	61
Otra información	62
Descripción de los criterios aplicables	63
Formación de la conclusión de aseguramiento	64-66
Preparación del informe de aseguramiento	67-71
Conclusiones no modificadas y modificadas	72-77
Otras responsabilidades de comunicación	78
Documentación	79-83
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Introducción	A1
Objetivos	A2
Definiciones	A3-A20
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA	A21-A29
Requerimientos de ética	A30-A34
Aceptación y continuidad	A35-A59
Control de calidad	A60-A75
Escepticismo profesional y juicio profesional	A76-A85
Planificación y realización del encargo	A86-A107
Obtención de evidencia	A108-A139
Hechos posteriores	A140-A141
Otra información	A142
Descripción de los criterios aplicables	A143-A145
Formación de la conclusión de aseguramiento	A146-A157
Preparación del informe de aseguramiento	A158-A187
Conclusiones no modificadas y modificadas	A188-A191
Otras responsabilidades de comunicación	A192
Documentación	A193-A200
Anexo: Funciones y responsabilidades	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica debe interpretarse juntamente con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente. (Ref: Apartados A21–A22)

2. Los encargos de aseguramiento incluyen tanto los encargos de constatación, en los que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, como los encargos consistentes en un informe directo, en los que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

3. Esta NIEA está basada en las siguientes premisas:

   (a) Los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las Partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y (Ref: Apartados A30–A34)

   (b) El profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1[1] o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartados A61–A66)

4. Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Los profesionales de la contabilidad en ejercicio que prestan servicios en una firma están familiarizados con esos requerimientos. Si un profesional ejerciente competente distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente elige manifestar que ha cumplido esta u otras NIEA, es importante que reconozca que esta NIEA incluye requerimientos que reflejan la premisa del apartado anterior.

Alcance

5. Esta NIEA cubre los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica descritos en el *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento* (Marco de Aseguramiento) Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, esa NIEA es de aplicación además de la presente NIEA. (Ref: Apartados A21–A22)

6. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son encargos de aseguramiento, según la definición del apartado 12(a) (y que, por lo tanto, no están cubiertos por esta NIEA) incluyen:

[1] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *"Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados"*

a. Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación[2];

b. La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento; y

c. encargos de consultoría (o de asesoría) tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal. (Ref: Apartado A1)

7. Un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con las NIEA puede ser parte de un encargo más amplio. En dichas circunstancias, las NIEA son aplicables solo a la parte del encargo de aseguramiento.

8. Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 12(a), no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de las NIEA:

(a) encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y

a. encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:

i. dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;

ii. la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;

iii. el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y

iv. el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad.

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 15 de diciembre de 2015.

Objetivos

10. En la realización de un encargo de aseguramiento, los objetivos del profesional ejerciente son:

a. Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material;

b. expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión; (Ref: Apartado A2) y

c. comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta NIEA o por cualquier otra NIEA aplicable.

11. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe de aseguramiento no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta NIEA requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) o que renuncie al encargo (dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

---

[2] NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410, *Encargos de compilación.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Definiciones

12. A efectos de esta NIEA, y de otras NIEA, salvo que se indique lo contrario, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación. (Ref: Apartado A27)

(a) Encargo de aseguramiento – Encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones: (Ref: Apartado A3)

i. Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:

1. Encargo de seguridad razonable—Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

2. Encargo de seguridad limitada—Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente. (Ref: Apartados A3–A7)

ii. Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo: (Ref: Apartado A8)

3. Encargo de constatación—Encargo en el que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del profesional ejerciente puede redactarse refiriéndose a: (Ref: Apartados A178, A180)

a. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;

b. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o

c. una declaración realizada por la parte apropiada.

4. Encargo consistente en un informe directo—Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios.

(b) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento—Habilidades y técnicas de planificación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento, distintas de la especialización en la materia subyacente objeto de análisis de cualquier encargo de aseguramiento específico o de su medida o evaluación. (Ref: Apartado A9)

(c) Criterios—Referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto. (Ref: Apartado A10)

(d) Circunstancias del encargo—El contexto en sentido amplio que define un determinado encargo, que incluye: los términos del encargo; su calificación como encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de la materia subyacente objeto de análisis; los criterios para la medida o evaluación; las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; las características relevantes de la parte responsable, del medidor o evaluador, y de la parte contratante y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo, los hechos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo sobre el encargo.

(e) Socio del encargo—El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de aseguramiento que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. En su caso, el término "socio del encargo" se entenderá referido a su equivalente en el sector público.

(f) Riesgo del encargo—Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A11–A14)

(g) Parte contratante—La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento. (Ref: Apartado A15)

(h) Equipo del encargo—Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del profesional ejerciente contratados por la firma o por una firma de la red.

(i) Evidencia—Información utilizada por el profesional ejerciente para alcanzar su conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los correspondientes sistemas de información, en su caso, como otra información. Para los propósitos de las NIEA: (Ref: Apartados A146–A152)

(i) La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta.

(ii) La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

(j) Firma—Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de profesionales ejercientes individuales. En su caso, el término "firma" se entenderá referido a su equivalente en el sector público.

(k) Información financiera histórica—Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.

(l) Función de auditoría interna Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

(m) Usuarios a quienes se destina el informe Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A16–A18, A37))

(n) Medidor o evaluador La parte o partes que miden o evalúan la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. El medidor o evaluador posee especialización en la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartados A37, A39)

(o) Incorrección Diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionadas o no, cualitativas o cuantitativas e incluyen las omisiones.

(p) Incorrección en la descripción de un hecho (con respecto a otra información)—Otra información que no está relacionada con las cuestiones que figuran en la información sobre la materia objeto de análisis o en el informe de aseguramiento, que se expone o presenta de manera incorrecta. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis.

(q) Otra información—Información (distinta de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento sobre ella) que se incluye, bien sea por disposición legal, reglamentaria o por costumbre, en un documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella.

(r) Profesional ejerciente—La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIEA establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". (Ref: Apartado A37)

(s) Experto del profesional ejerciente—Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional ejerciente para facilitarle la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

(t) Juicio profesional—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.

(u) Escepticismo profesional—Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.

(v) Parte responsable—La parte o partes responsables de la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A37)

(w) Riesgo de incorrección material—Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.

(x) Información sobre la materia objeto de análisis—El resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A19)

(y) Materia subyacente objeto de análisis —El tema que se mide o evalúa mediante la aplicación de criterios.

13. A efectos de esta y de otras NIEA, la referencia a "la parte o partes apropiadas" debe entenderse como "la parte responsable, el medidor o evaluador o la parte contratante, según corresponda." (Ref: Apartados A20, A37)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Requerimientos

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo

14. El profesional ejerciente cumplirá esta NIEA y cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis del encargo.

15. El profesional ejerciente no manifestará que ha cumplido con esta o cualquier otra NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y los de cualquier otra NIEA aplicable al encargo. (Ref: Apartados A21–A22, A170)

Texto de una NIEA

16. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NIEA, así como la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A23–A28)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. Sujeto a lo establecido en el siguiente párrafo, el profesional ejerciente cumplirá cada requerimiento de esta NIEA y de cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis salvo si, en función de las circunstancias del encargo, el requerimiento no es aplicable porque incluye una condición y esta no se da. Los requerimientos que se aplican sólo a encargos de seguridad limitada o a encargos de seguridad razonable se muestran en columnas identificadas con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) a continuación del número del apartado. (Ref: Apartado A29)

18. En circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIEA. En dichas circunstancias, el profesional ejerciente aplicará procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el profesional ejerciente no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas del encargo, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Objetivo no alcanzado

19. Si no se puede alcanzar un objetivo de esta NIEA o de una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente evaluará si se requiere que exprese una conclusión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo de una NIEA aplicable constituye un hecho significativo que, de conformidad con el apartado 79 de esta NIEA, debe ser documentado.

Requerimientos de ética

20. El profesional ejerciente cumplirá las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A30–A34, A60)

Aceptación y continuidad

21. El socio del encargo deberá satisfacerse de que la firma ha aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.

22. El profesional ejerciente aceptará o continuará un encargo de aseguramiento sólo cuando: (Ref: Apartados A30– A34)

    (a) el profesional ejerciente no tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, no se cumplirán;

    (b) el profesional ejerciente está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 32); y

(c) se ha acordado la base sobre la que se va a realizar el encargo mediante:

(i) la determinación de que concurren ciertas condiciones previas para un encargo de aseguramiento (véanse también los apartados 24–26); y

(ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del profesional ejerciente y de la parte contratante acerca de los términos del encargo, así como las responsabilidades de informar por parte del profesional ejerciente.

23. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Condiciones previas para el encargo de aseguramiento

24. Con el fin de determinar si concurren las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente, basándose en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte o partes apropiadas, comprobará si: (Ref: Apartados A35–A36)

(a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A37–A39)

(b) El encargo contiene todas las siguientes características:

(i) La materia subyacente objeto de análisis es adecuada; (Ref: Apartados A40–A44)

(ii) Los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las siguientes características: (Ref: Apartados A45–A50)

a. Relevancia.

b. Integridad.

c. Fiabilidad.

d. Neutralidad.

e. Comprensibilidad.

(iii) Los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe. (Ref: Apartados A51–A52)

(iv) El profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión; (Ref: Apartados A53–A55)

(v) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y

(vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo. (Ref: Apartado A56)

25. Si no se dan las condiciones previas al encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente lo discutirá con la parte contratante. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que se cumplan las condiciones previas, el profesional ejerciente no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con las NIEA. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIEA.

Limitación al alcance antes de la aceptación del encargo

26. Si la parte contratante incluye en la propuesta de los términos de un encargo de aseguramiento la imposición de una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente de tal forma que considere que tendrá que denegar la conclusión (abstenerse de

concluir) sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente no aceptará dicho encargo como encargo de aseguramiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartado A155(c))

Acuerdo de los términos del encargo

27. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo con la parte contratante. Los términos del encargo acordados se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, confirmación escrita o contenida en disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A57– A58)

28. En los encargos recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

29. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. Si dicho cambio se realiza, el profesional ejerciente no ignorará la evidencia que obtuvo antes del cambio. (Ref: Apartado A59)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

30. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden establecer el formato o la redacción del informe de aseguramiento. En estas circunstancias, el profesional ejerciente evaluará:

    (a) Si los usuarios a quienes se destina el informe podrían interpretar erróneamente la conclusión de aseguramiento y

        en ese caso, si una explicación adicional en el informe de aseguramiento podría mitigar la posible interpretación errónea.

    Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en el informe de aseguramiento no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIEA. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIEA (véase también el apartado 71).

Control de calidad

Características del socio del encargo

31. El socio del encargo:

    (a) Será miembro de una firma que aplica la NICC 1, u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1; (Ref: Apartados A60–A66)

    (b) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y (Ref: Apartado A60)

    (c) tendrá la competencia suficiente en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación para asumir la responsabilidad de la conclusión de aseguramiento. (Ref: Apartados A67–A68)

Asignación del equipo

32. El socio del encargo: (Ref: Apartado A69)

    (a) estará satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para: (Ref: Apartados A70–A71)

        (i) realizar el encargo de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

        (ii) que se emita un informe de aseguramiento que sea adecuado en función de las circunstancias.

    (b) Estará satisfecho de que el profesional ejerciente podrá participar en el trabajo de:

(iii) un experto del profesional ejerciente cuando se vaya a utilizar el trabajo de ese experto; y Apartados

A70–A71)

(iv) otro profesional ejerciente, que no forme parte del equipo del encargo, cuando se vaya a utilizar el trabajo de aseguramiento de ese profesional ejerciente, (Ref: Apartados A72–A73)

con la extensión suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis.

Responsabilidades del socio del encargo

33. El socio del encargo se responsabilizará de la calidad global del encargo. Esto incluye responsabilizarse de que:

(a) se apliquen los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos;

(b) se planifique y realice el encargo (lo cual incluye una adecuada dirección y supervisión) de modo que se cumplan las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(c) las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma y se revise la documentación del encargo en la fecha del informe de aseguramiento o antes; (Ref: Apartado A74)

(d) se conserve una adecuada documentación del encargo para proporcionar evidencia de que el profesional ejerciente ha alcanzado sus objetivos y de que el encargo se realizó de conformidad con las NIEA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(e) el equipo del encargo realizó las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas.

34. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.

35. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de aseguramiento.

Revisión de control de calidad del encargo

36. Para los encargos para los que sea requerida la revisión de control de calidad por las disposiciones legales o reglamentarias o la firma haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo:

(a) el socio del encargo se responsabilizará de que se discutan las cuestiones significativas que surjan durante el encargo con el revisor de control de calidad y de que no se feche el informe de aseguramiento hasta la finalización de esa revisión; y

(b) el revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref: Apartado A75)

(i) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;

(ii) la revisión de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento propuesto;

(iii) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(iv) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento

37. El profesional ejerciente planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A76–A80)

38. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como a la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. (Ref: Apartados A81– A85)

39. El profesional ejerciente aplicará habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento como parte de un proceso repetitivo y sistemático.

Planificación y realización del encargo

Planificación

40. El profesional ejerciente planificará el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del encargo y de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A86–A89)

41. El profesional ejerciente determinará si los criterios son adecuados en función de las circunstancias del encargo, así como si presentan las características identificadas en el apartado 24(b)(ii).

42. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y determinará:

    (a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;

    (b) si es adecuado continuar con el encargo; y

    (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

43. Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente considerará si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional ejerciente continúa con el encargo, expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o denegará una conclusión (se abstendrá de concluir), según corresponda, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A90–A91)

Materialidad o importancia relativa

44. El profesional ejerciente tendrá en cuenta la importancia relativa: (Ref: Apartados A92–A100)

    (a) en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos; y

    (b) en la evaluación de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.

Conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo

45. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la parte o las partes apropiadas en relación con:

    (a) si tienen conocimiento de alguna incorrección o incumplimiento intencionados de las disposiciones legales o reglamentarias que afecte a la información sobre la materia objeto de análisis, o de algún indicio o denuncia de tal incorrección o incumplimiento; (Ref: Apartados A101–A101a)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) si la parte responsable dispone de una función de auditoría interna y, de ser así, realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un conocimiento de las actividades y principales hallazgos de la función de auditoría interna con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis; y

(c) si la parte responsable ha recurrido a algún experto para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
46L El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para: (a) permitirle identificar las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales; y (b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 45L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A104, A107)	46R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para: (a) permitirle identificar y valorar los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y (b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A103, A107)
47L. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo de acuerdo con el apartado 46L, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A106)	47R. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, de acuerdo con el apartado 46R, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis relevante para el encargo. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles relevantes para el encargo y la determinación de si han sido implementados, mediante la aplicación de procedimientos además de las indagaciones ante el personal responsable de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A105)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Obtención de evidencia

Consideración del riesgo y respuesta a los riesgos

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
48L. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46L), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A108–A112) (a) identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales; (b) diseñará y aplicará procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 48L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente.	48R. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46R), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A108–A110) (a) identificará y valorará los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y (b) diseñará y aplicará procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. Además de cualquier otro procedimiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis que sea adecuado en función de las circunstancias del encargo, los procedimientos del profesional ejerciente incluirán la obtención de evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes relativos a la información sobre la materia objeto de análisis cuando: (i) la valoración por el profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente o (ii) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada.
Determinar si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada 49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta permitirle: (Ref: Apartados A112– A117) (a) concluir que no es probable que la cuestión sea causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o (b) determinar que, debido a esa cuestión o cuestiones, la información sobre la materia el objeto de análisis contiene una incorrección material.	Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable 49R. La valoración de los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis puede variar en el transcurso del encargo, a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente haya obtenido evidencia incongruente con la evidencia sobre la que basó inicialmente la valoración de los riesgos de incorrección material, revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos que hubiera planificado. (Ref: Apartado A112)

50. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el profesional ejerciente considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Si:

(a) la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la que se ha obtenido de otra fuente o

(b) el profesional ejerciente tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,

el profesional ejerciente determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.

51. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas y no corregidas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A118–A119)

Trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente

52. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A120– A124)

(a) evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del profesional ejerciente. En el caso de un experto externo del profesional ejerciente, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A125–A128)

(b) obtendrá conocimiento suficiente en el campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados A129–A130)

(c) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto; y (Ref: Apartados A131–A132)

(d) evaluará lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A133–A134)

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartado A135)

53. Cuando se va a utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, el profesional ejerciente evaluará si dicho trabajo es adecuado para sus propósitos.

54. Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de una parte responsable o de un medidor o evaluador, el profesional ejerciente, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines:

(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;

(b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto y

(c) evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

55. Si el profesional ejerciente prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, evaluará lo siguiente:

(a) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes sustentan la objetividad de los auditores internos;

(b) el grado de competencia de la función de auditoría interna;

(c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, así como un control de calidad; y

(d) si el trabajo de la función de auditoría interna es adecuado para los fines del encargo.

Manifestaciones escritas

56. El profesional ejerciente solicitará a la parte o partes apropiadas una manifestación escrita:

(a) de que han proporcionado al profesional ejerciente toda la información que la parte o partes apropiadas conocen que sea relevante para el encargo. (Ref: Apartados A54–A55 y A136–A138)

(b) Confirmación de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, así como que todas las cuestiones relevantes se reflejan en la información sobre la materia objeto de análisis.

57. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el profesional ejerciente determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia relevante para la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente las solicitará.

58. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente:

(a) evaluará su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones (escritas o verbales); y

(b) considerará si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.

59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables

60. Si no se le proporcionan una o varias manifestaciones escritas o el profesional ejerciente concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son fiables por algún otro motivo, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A139)

(a) discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas;

(b) evaluará de nuevo la integridad de aquellos a quienes se solicitaron las manifestaciones o las proporcionaron y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general; y

(c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe de aseguramiento.

Hechos posteriores

61. Cuando sea aplicable al encargo, el profesional ejerciente considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe y responderá de manera adecuada a los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe que, de haber sido conocidos por él en la fecha de su informe, pudieran haberle llevado a rectificarlo. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del profesional ejerciente. El profesional ejerciente no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A140–A141)

Otra información

62. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella incluyen otra información, el profesional ejerciente estudiará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A142)

(a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella;

(b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Descripción de los criterios aplicables

63. El profesional ejerciente evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a o describe adecuadamente los criterios aplicables. (Ref: Apartados A143–A145)

Formación de la conclusión de aseguramiento

64. El profesional ejerciente evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. El profesional ejerciente considerará toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. Si al profesional ejerciente le resulta imposible obtener evidencia adicional necesaria, considerará las implicaciones en su conclusión según el apartado 65. (Ref: Apartados A146–A152)

65. El profesional ejerciente llegará a una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. Para llegar a esa conclusión, el profesional ejerciente considerará su conclusión según el apartado 64 en relación con la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y una evaluación sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, ya sea individualmente o de forma agregada. (Ref: Apartados A3 y A153–A154)

66. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, existe una limitación al alcance y expresará una conclusión con salvedades, denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) o renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A155–A157)

Preparación del informe de aseguramiento

67. El informe de aseguramiento será un informe escrito y expresará claramente la conclusión del profesional ejerciente acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartados A2, A158–A160)

68. La conclusión del profesional ejerciente se distinguirá claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, relativos a determinados aspectos de los encargos, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A158–A160)

Contenido del informe de aseguramiento

69. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación:

    (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente. (Ref: Apartado A161)

    (b) Destinatario. (Ref: Apartado A162)

    (c) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión del profesional ejerciente se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe. (Ref: Apartado A163)

    (d) Identificación de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A164)

    (e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A165)

    (f) Cuando los criterios aplicables tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad. (Ref: Apartados A166–A167)

(g) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso al medidor o evaluador, y describa sus responsabilidades y las responsabilidades del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A168)

(h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con esta NIEA o, si hay una NIEA específica para la materia objeto de análisis, con dicha NIEA. (Ref: Apartados A169–A170)

(i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartado A171)

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. (Ref: Apartado A172)

(k) Un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

  (i) los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y

  (ii) en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref: Apartados A6, A173-A177)

(l) La conclusión del profesional ejerciente: (Ref: Apartados A2, A178-180)

  (i) Si es adecuado, la conclusión informará a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A179)

  (ii) En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará de forma positiva. (Ref: Apartado A178)

  (iii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A180)

  (iv) La conclusión en (ii) o (iii) se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a: (Ref: Apartado A181)

    a la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;

    b la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o

    c una declaración realizada por la parte apropiada.

  (v) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

    a una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y

b una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A182)

(m) La firma del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A183)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A184)

(o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento

70. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa en ese informe. (Ref: Apartados A185–A187)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

71. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen un determinado formato o redacción para el informe de aseguramiento, este informe se referirá a esta o a otras NIEA sólo si incluye, como mínimo, todos los elementos identificados en el apartado 69.

Conclusiones no modificadas y modificadas

72. El profesional ejerciente expresará una conclusión no modificada cuando concluya:

(a) En el caso de un encargo de seguridad razonable, que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o

(b) en el caso de un encargo de seguridad limitada que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis no se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables.

73. Si el profesional ejerciente considera necesario:

(a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis (un párrafo de énfasis) o

(b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión. En el caso de un párrafo de énfasis, dicho párrafo sólo se referirá a información presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis.

74. El profesional ejerciente expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:

(a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión podría ser material (véase el apartado 66). En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión.

(b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente

expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). (Ref: Apartado A190)

75. El profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. Una conclusión con salvedades se expresará como "excepto por" los efectos, o posibles efectos, de la cuestión a la que se refiere la salvedad. (Ref: Apartados A188–A189)

76. Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada debido a una limitación al alcance, pero también tiene conocimiento de una o más cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, el profesional ejerciente incluirá en el informe de aseguramiento una descripción clara tanto de la limitación al alcance como de la cuestión o cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.

77. Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:

    (a) expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables o

    (b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A191)

Otras responsabilidades de comunicación

78. El profesional ejerciente considerará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros. (Ref: Apartados A192–A192f)

Documentación

79. El profesional ejerciente preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento, que sea suficiente y adecuada para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartados A193– A197)

    (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las NIEA aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

    (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y

    (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

80. Si el profesional ejerciente identifica información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, el profesional ejerciente documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

81. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A198–A199)

82. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A200)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

83. Cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:

(a) los motivos específicos de las modificaciones o incorporaciones y
(b) la fecha en que se realizó y las personas que las hicieron y revisaron.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción (Ref: Apartado 6)

A1. En un encargo de consultoría, el profesional ejerciente utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o "informe largo"). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

Objetivos

Encargos en los que la información sobre la materia objeto de análisis está compuesta por varios aspectos (Ref: Apartados 10, 65, 69(l))

A2. En el caso de que la información sobre la materia objeto de análisis esté compuesta por varios aspectos, se pueden dar conclusiones separadas para cada uno de ellos. No es necesario que todas esas conclusiones separadas se refieran al mismo grado de seguridad. Por el contrario, cada conclusión se expresa en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Cuando se dan conclusiones separadas, las menciones en esta NIEA a la conclusión en el informe de aseguramiento se refieren a cada conclusión.

Definiciones

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos en encargos de seguridad limitada y de seguridad razonable (Ref: Apartado 12(a)(i))

A3. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las principales diferencias entre los procedimientos para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada son, entre otras:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico, poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, que lo que sería para un encargo de seguridad razonable.

(b) En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente puede:

- seleccionar menos elementos para su examen o
- aplicar menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como otros procedimientos).

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados para responder al riesgo del encargo implican el desarrollo de expectativas suficientemente precisas como para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable.

(d) Además, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, en un encargo de seguridad limitada se puede obtener evidencia adecuada mediante indagaciones y considerando las respuestas recibidas teniendo en cuenta circunstancias del encargo conocidas.

(e) Adicionalmente, cuando aplica procedimientos de revisión analítica en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, utilizar datos con un mayor grado de agregación, como datos trimestrales en vez de datos mensuales o utilizar datos que no han sido sometidos a procedimientos separados para probar su fiabilidad con la misma extensión que se haría en un encargo de seguridad razonable.

Un grado de seguridad significativo (Ref: Apartados 12(a)(i)(b), 47L)

A4. El grado de seguridad que el profesional ejerciente prevé obtener, por lo general, no es cuantificable y el hecho de que sea significativo es una cuestión que el profesional ejerciente debe determinar aplicando su juicio profesional en función de las circunstancias del encargo. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente aplica procedimientos que son limitados en comparación con los que son necesarios en un encargo de seguridad razonable pero, no obstante, se planifican para obtener un grado de seguridad que sea significativo. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente (véanse también los apartados A16-A18).

A5. Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo.

A6. Puesto que el grado de seguridad que obtiene el profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada varía, el informe del profesional ejerciente contiene un resumen informativo de los procedimientos aplicados, ya que se reconoce que la posibilidad de evaluar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente (véanse los apartados 69(k) y A 173-A177).

A7. Algunos de los factores que pueden ser pertinentes para la determinación de lo que constituye una seguridad significativa en un encargo concreto son, por ejemplo:

- Las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, y si hay alguna NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis.
- Instrucciones u otras indicaciones de la parte contratante sobre la naturaleza de la seguridad que dicha parte intenta que el profesional ejerciente alcance. Por ejemplo, los términos del encargo pueden estipular determinados procedimientos que la parte contratante considera necesarios o determinados aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis en los que la parte contratante desearía que el profesional ejerciente enfocara procedimientos. No obstante, el profesional ejerciente puede considerar que son necesarios otros procedimientos con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada para lograr una seguridad significativa.
- Prácticas generalmente aceptadas, si las hay, relativas a encargos de aseguramiento para la información sobre la materia objeto de análisis, o para información sobre la materia objeto de análisis similar o relacionada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Por lo general, cuanto mayores sean las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, mayor será el grado de seguridad requerido para que les resulte significativo. Por ejemplo, en algunos casos, la consecuencia para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada puede ser tan importante que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional ejerciente obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.
- La expectativa de los usuarios a quienes se destina el informe de que el profesional ejerciente formulará la conclusión de seguridad limitada relativa a la información sobre la materia objeto de análisis en un plazo corto de tiempo y con un coste reducido.

Ejemplos de informes de constatación (Ref: Apartado 12(a)(ii)(a))

A8. Como ejemplos de encargos que se pueden realizar de conformidad con esta NIEA están:

(a) Sostenibilidad un encargo de sostenibilidad implica la obtención de un grado de seguridad sobre un informe preparado por la dirección o por un experto de la dirección (el medidor o evaluador) sobre la sostenibilidad del resultado de la entidad.

(b) Cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias un encargo sobre el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias implica obtener un grado de seguridad sobre una declaración hecha por otra parte (el medidor o evaluador) del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

(c) Relación calidad precio un encargo sobre la relación calidad precio implica obtener un grado de seguridad sobre una medida o evaluación de la relación calidad precio hecha por otra parte (el medidor o evaluador).

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento (Ref: Apartado 12(b))

A9. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:

- la aplicación de escepticismo profesional y de juicio profesional;
- la planificación y realización de un encargo de aseguramiento así como obtención y evaluación de evidencia;
- la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
- la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos;
- la aplicación de los procedimientos que resulten adecuados para el encargo (los cuales pueden incluir indagación, inspección, recálculo, reejecución, observación, confirmación y procedimientos analíticos); y
- las prácticas de documentación sistemática y habilidades para la redacción de informes de aseguramiento.

Criterios (Ref: Apartado 12(c), Anexo)

A10. En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Lo adecuado de los criterios depende del contexto, es decir, se determina en el contexto de las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones Por ejemplo, un medidor o evaluador puede seleccionar, como uno de los criterios cuando la materia subyacente objeto de análisis sea la satisfacción de los clientes, el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente; otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y

viceversa. Unos criterios adecuados incluyen, si es necesario, criterios para la presentación y revelación de información.

Riesgo del encargo (Ref: Apartado 12(f))

A11. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

A12. En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

(a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:

(i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y

(ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas (riesgo de control); y

(b) riesgo en el que influye directamente el profesional ejerciente, que es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el profesional ejerciente no detecten la existencia de una incorrección material (riesgo de detección).

A13. El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:

- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis.

  Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.

- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A14. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se evalúa o se mide sobre la base de ciertos criterios.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La parte contratante (Ref: Apartado 12(g), Anexo)

A15. Según las circunstancias, la parte contratante puede ser la dirección o los responsables del gobierno de la parte responsable, el poder legislativo, los usuarios a quienes se destina el informe, el medidor o evaluador, o un tercero distinto.

Usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartado 12(m), Anexo)

A16. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos basándose en los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que emitir una conclusión):

(a) El profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y

(b) El profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados (véanse los apartados A115-A117).

A18. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el apartado 69(f) requiere que se haga una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento (véanse los apartados A166-A167).

Información sobre la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 12(x), Anexo)

A19. En algunos casos, la información sobre la materia objeto de análisis puede consistir en una declaración que evalúa un aspecto de un proceso o del resultado o cumplimiento, en relación con los criterios. Por ejemplo, "el control interno de ABC funcionó de manera eficaz de acuerdo con los criterios XYZ durante el periodo..." o "la estructura de gobierno de ABC estuvo de conformidad con los criterios XYZ durante el periodo..."

La parte o partes apropiadas (Ref: Apartado 13, Anexo)

A20. Las funciones que desempeñan la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden variar (véase apartado A36). Asimismo, las estructuras de dirección y gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Debido a esta diversidad, no es posible en las NIEA especificar para todos los encargos la persona o personas ante las que el profesional ejerciente debe indagar, a las que debe solicitar manifestaciones o comunicar de algún otro modo en todas las circunstancias. En algunos casos, por ejemplo, cuando la parte o partes apropiadas son sólo una parte del conjunto de una entidad legal, identificar a las personas adecuadas dentro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad con las cuales comunicarse requerirá la aplicación de juicio profesional para determinar la persona o

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

personas que tienen las responsabilidades adecuadas y el conocimiento sobre las cuestiones de las que se trata.

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo (Ref: Apartados 1, 5, 15)

A21. Esta NIEA comprende requerimientos que son aplicables a los encargos de aseguramiento[3] (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), así como a los encargos conformes a una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis. En algunos casos, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis también es aplicable al encargo. Una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis es pertinente para el encargo cuando la NIEA está en vigor, la materia subyacente objeto de análisis de la NIEA es pertinente para el encargo y se dan las circunstancias que trata la NIEA.

A22. Las NIA y las NIER se han redactado para auditorías y revisiones de información financiera histórica, respectivamente, y no son aplicables a otros encargos de aseguramiento. Pueden, sin embargo, proporcionar orientaciones en relación con el proceso del encargo en general a profesionales que realizan un encargo de aseguramiento de conformidad con esta NIEA.

Texto de una NIEA (Ref: Apartados 12, 16)

A23. Las NIEA contienen tanto los objetivos que persigue el profesional ejerciente al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir al profesional ejerciente alcanzar dichos objetivos. Adicionalmente, contienen las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, las disposiciones introductorias que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NIEA, y definiciones.

A24. Los objetivos de una NIEA proporcionan el contexto en el que se han establecido los requerimientos de la NIEA, y tienen como finalidad facilitar:

(a) la comprensión de lo que necesita conseguir y

(b) la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos.

Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de una NIEA por parte del profesional ejerciente proporcione una base suficiente para que este alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de aseguramiento varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIEA, el profesional ejerciente es responsable de la determinación de los procedimientos necesarios para cumplir los requerimientos de las NIEA aplicables y alcanzar los objetivos que se establecen en ellas. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIEA.

A25. Los requerimientos de las NIEA se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

A26. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. En especial, puede:

Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación e incluir ejemplos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también puede proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIEA.

[3] Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público o para firmas de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIEA. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de aplicar y cumplir los requerimientos de una NIEA.

A27. Las definiciones en las NIEA se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIEA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones.

A28. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIEA o en el título e introducción del anexo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. Aunque algunos procedimientos sólo se requieren en encargos de seguridad razonable, pueden, no obstante, ser adecuados en algunos encargos de seguridad limitada.

Requerimientos de ética (Ref: Apartados 3(a), 20, 22(a))

A30. La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional ejerciente:

(a) integridad;

(b) objetividad,

(c) competencia y diligencia profesionales,

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

A31. La Parte A del Código de Ética también proporciona un marco conceptual a los profesionales de la contabilidad para su aplicación en:

(a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

  (i) interés propio,

  (ii) autorrevisión,

  (iii) abogacía,

  (iv) familiaridad e

  (v) intimidación.

(b) La evaluación de la importancia de las amenazas identificadas y

(c) la aplicación, en su caso, de salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional ejerciente de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

A32. La Parte B del Código de Ética describe el modo en que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en ejercicio, que incluyen:

- nombramiento profesional ejerciente,
- conflictos de intereses,
- segundas opiniones,
- honorarios y otros tipos de remuneración,
- marketing de servicios profesionales,

- regalos e invitaciones,
- custodia de los activos de un cliente,
- objetividad; e
- independencia.

A33. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional. Entre las cuestiones que trata el Código de Ética con respecto a la independencia se incluyen:

- intereses financieros;
- préstamos y avales;
- relaciones empresariales;
- relaciones familiares y personales;
- relación de empleo con clientes de encargos de aseguramiento;
- relación de servicio reciente con un cliente de encargos de aseguramiento;
- relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento;
- vinculación prolongada del personal experimentado con clientes de encargos de aseguramiento;
- prestación de servicios que no proporcionan seguridad a clientes de encargos de aseguramiento;
- honorarios (importe relativo, impagados y contingentes)
- regalos e invitaciones; y
- litigios en curso o amenazas de demandas.

A34. Los requerimientos profesionales, o los de disposiciones legales o reglamentarias son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética relativos a los encargos de aseguramiento cuando tratan todas las cuestiones a las que se refieren los apartados A30-A33 e imponen obligaciones que alcanzan los objetivos de los requerimientos establecidos en las Partes A y B del Código de Ética relativos a los encargos de aseguramiento.

Aceptación y continuidad

Condiciones previas para el encargo (Ref: Apartado 24)

A35. En el sector público, se puede presumir que se dan algunas de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, por ejemplo:

(a) Se supone que las funciones y responsabilidades de los organismos de auditoría del sector público y las entidades gubernamentales que están cubiertas por el alcance de los encargos de aseguramiento son adecuadas dado que normalmente son establecidas por disposiciones legales;

(b) el derecho de acceso de los organismos de auditoría del sector público a la información necesaria para la realización del encargo a menudo viene establecido por disposiciones legales o reglamentarias;

(c) el requerimiento de que la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se refleje en un informe escrito viene impuesta a menudo por una disposición legal; y

(d) por lo general, existe un propósito racional dado que el encargo se establece por disposición legal.

A36. Si no se dispone de criterios adecuados para toda la materia subyacente objeto de análisis pero el profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios, entonces se puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por sí solo. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de

aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad.

Funciones y responsabilidades (Ref: Apartados 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexo)

A37. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Véase en el Anexo una discusión sobre el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

A38. Se puede obtener evidencia de que existe la relación adecuada con referencia a la responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis mediante una confirmación proporcionada por la parte responsable. Esa confirmación también establece la base para un entendimiento común de la responsabilidad de la parte responsable y del profesional ejerciente. Una confirmación escrita es la forma más adecuada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de una confirmación de responsabilidad escrita, es posible que aún sea adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo si, por ejemplo, otras fuentes, como una disposición legal o un contrato, señalan la responsabilidad. En otros casos, puede ser adecuado rechazar el encargo según las circunstancias, o revelar las circunstancias en el informe de aseguramiento.

A39. El medidor o evaluador tiene la responsabilidad de disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis. Lo que constituye una base razonable dependerá de la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. En algunos casos puede resultar necesario un proceso formal con extensos controles internos para proporcionar al medidor o evaluador una base razonable de que la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. El hecho de que el profesional ejerciente vaya a informar con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis no significa que los procesos del medidor o evaluador no deban disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis.

Adecuación de la materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 24(b)(i))

A40. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios aplicables, de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

A41. Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

A42. Distintas materias subyacentes objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:

(a) la precisión con la cual la materia subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y

(b) lo convincente que es la evidencia disponible.

A43. La identificación de esas características y la consideración de sus efectos facilita al profesional ejerciente la evaluación de la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis y también la determinación del contenido del informe de aseguramiento (véase apartado A163).

A44. En algunos casos, el encargo de aseguramiento puede referirse sólo a una parte de una materia subyacente objeto de análisis más amplia. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede ser contratado para informar sobre uno de los aspectos de la contribución de una entidad al desarrollo sostenible, como, por ejemplo, el número de programas desarrollados por una entidad que tienen resultados positivos desde el punto de vista medioambiental. En esos casos, en la determinación de si el encargo muestra la característica de tener una materia subyacente objeto de análisis adecuada, puede ser apropiado que el profesional ejerciente considere si es probable que la información sobre el aspecto sobre el que se le

pide que informe satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto y también el modo en que se presentará y distribuirá la información sobre la materia objeto de análisis, por ejemplo, si existen programas más significativos con resultados menos favorables sobre los que no está informando la entidad.

Adecuación y disponibilidad de los criterios

Adecuación de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(ii))

A45. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

(a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.

(b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.

(c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.

(d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.

(e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

A46. Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

A47. Lo idóneo de unos criterios para un encargo concreto depende de si reúnen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

A48. Los criterios se pueden seleccionar o desarrollar de diversas maneras, por ejemplo pueden:

- Estar plasmados en disposiciones legales o reglamentarias.
- Haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.
- Haber sido desarrollados por un colectivo que no sigue un proceso establecido y transparente.
- Estar publicados en revistas o libros académicos.
- Haber sido desarrollados para su venta con derechos de propiedad.
- Haber sido diseñados de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo.

El modo en que se desarrollan los criterios puede afectar al trabajo que realiza el profesional ejerciente para evaluar su adecuación.

A49.En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias prescriben los criterios que se han de utilizar para el encargo. Salvo indicación en contrario, se presume que esos criterios son adecuados, como lo son los criterios emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el

informe. Esos criterios se denominan criterios predeterminados. Incluso cuando existen criterios predeterminados para una materia subyacente objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios concretos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades de información específicas en relación a, por ejemplo, la supervisión prudencial. En esos casos, el informe de aseguramiento:

(a) Alerta a los lectores de que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada de conformidad con criterios con fines específicos y, en consecuencia, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad (véase el apartado 69(f)) y

(b) puede indicar, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.

A50. Si se diseñan los criterios de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis teniendo en cuenta las circunstancias concretas del encargo, esos criterios no son adecuados si generan información sobre la materia objeto de análisis o un informe de aseguramiento que induce a error a los usuarios a quienes se destina el informe. Es aconsejable que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos de los usuarios a quienes se destina el informe. La ausencia de esa confirmación puede afectar a lo que se debe hacer para evaluar la adecuación de los criterios y la información sobre los criterios que se da en el informe de aseguramiento.

Disponibilidad de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(iii))

A51. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

(a) Publicación.

(b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.

(c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento (véase apartado A164).

(d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

A52. Los criterios también pueden estar disponibles sólo para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico. En ese caso, el apartado 69(f) requiere una declaración para alertar a los lectores sobre este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos (véanse apartados A166-A167).

Acceso a la evidencia (Ref: Apartado 24(b)(iv))

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

A53. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

(a) Las características de la materia subyacente objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica y

(b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en

que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia será más convincente que concluyente.

Acceso a los registros (Ref: Apartado 56)

A54. Intentar obtener una confirmación de la parte o partes apropiadas de que reconocen y comprenden su responsabilidad de proporcionar al profesional ejerciente lo siguiente puede facilitarle determinar si el encargo tiene la característica de acceso a la evidencia:

(a) Acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la parte o partes apropiadas y que sea relevante para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, tal como registros, documentación y otro material;

(b) información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte o partes apropiadas para los fines del encargo y

(c) acceso ilimitado a las personas de la parte o partes apropiadas de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

A55. La naturaleza de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden afectar la capacidad del profesional ejerciente de acceder a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar como evidencia para realizar el encargo. En consecuencia, es posible que la naturaleza de esas relaciones sean una consideración relevante para determinar si aceptar o no el encargo. En el apartado A139 se mencionan ejemplos de algunas circunstancias en las que puede resultar problemática la naturaleza de esas relaciones.

Propósito racional (Ref: Apartado 24(b)(vi))

A56. Al determinar si el encargo tiene un propósito racional, las siguientes pueden ser consideraciones relevantes:

- Los usuarios a quienes se destina la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento (especialmente cuando los criterios están diseñados con fines específicos). También se debe tener en cuenta la probabilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sean utilizados o difundidos fuera del círculo de los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si es de esperar que se excluyan del encargo de aseguramiento algunos aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis y el motivo de la exclusión.
- Las características de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, por ejemplo, cuando el medidor o evaluador no es la parte responsable, si esta autoriza la utilización que se va a hacer de la información sobre la materia objeto de análisis y si tendrá la oportunidad de revisar la información sobre la materia objeto de análisis antes de su puesta a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe o de distribuir comentarios con la información sobre la materia objeto de análisis.
- La persona o personas que seleccionaron los criterios que se aplicarán para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, y el grado de juicio o el alcance del sesgo que implica su aplicación. La probabilidad de que el encargo tenga un propósito racional es mayor cuando los usuarios a quienes se destina el informe seleccionaron o participaron en la selección de los criterios.
- Cualquier limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente.
- Si el profesional ejerciente piensa que la parte contratante intenta vincular su nombre con la materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis de modo inadecuado.

Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartado 27)

A57. Beneficia tanto a la parte contratante como al profesional ejerciente, que este comunique por escrito los términos del encargo acordados antes de iniciar el encargo, con el fin de evitar malentendidos. La estructura y el contenido del acuerdo escrito variarán según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional

ejerciente no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte apropiada reconoce y comprende sus responsabilidades que se establecen en esas disposiciones legales o reglamentarias.

A58. Las disposiciones legales o reglamentarias, especialmente en el sector público, pueden requerir el nombramiento de un profesional ejerciente y establecer facultades específicas, como la facultad de tener acceso a una o varias partes apropiadas y a otra información, y responsabilidades, como la de requerir que el profesional ejerciente informe directamente a un Ministro, al poder legislativo o al público si una o varias partes apropiadas intentan limitar el alcance del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 29)

A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo, por ejemplo, de un encargo de aseguramiento a un encargo que no proporciona seguridad o de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Control de calidad

Profesionales de la contabilidad en ejercicio (Ref: Apartados 20, 31(a)–(b))

A60. Esta NIEA se ha escrito en el contexto de un conjunto de medidas que se toman para asegurar la calidad de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio, como las medidas tomadas por los organismos miembro de la IFAC de conformidad con el Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembro de la IFAC y las Declaraciones de Obligaciones de los Organismos Miembro. Esas medidas incluyen:

- Requerimientos de competencia, como formación y referencias de experiencia para la aceptación como miembro, y formación profesional continuada, así como requerimientos de formación para toda la vida laboral.
- Políticas y procedimientos de control de calidad implementados en toda la firma. La NICC 1 se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad en relación con los encargos de aseguramiento y con los encargos de servicios relacionados.
- Un Código de Ética exhaustivo, así como requerimientos de independencia detallados, basados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Control de calidad del encargo en la firma (Ref: Apartados 3(b), 31(a))

A61.La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. Determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

(a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;

(b) requerimientos de ética aplicables;

(c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

(d) recursos humanos;

(e) realización de los encargos y

(f) seguimiento.

A62. Otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que tratan de las responsabilidades de la firma en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de

exigentes que la NICC 1 si tratan todas las cuestiones mencionadas en el apartado anterior e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

A63. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de aseguramiento, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de aseguramiento y la importancia que tiene para la calidad del encargo de aseguramiento:

(a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

(b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

(c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.

(d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.

A64. Un sistema de control de calidad eficaz incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente.

A65. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

(a) La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.

(b) La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.

(c) El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.

(d) El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de aseguramiento, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

A66. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de aseguramiento no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Habilidades, conocimiento y experiencia en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación (Ref: Apartado 31(c))

A67. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio abanico de materias objeto de análisis subyacentes y de información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos se pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee una determinada persona.

A68. El Código de Ética obliga al profesional de la contabilidad en ejercicio a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de modo competente[4]. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y la utilización por el profesional ejerciente del trabajo de un experto del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atenido a lo dispuesto en esta NIEA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional

[4] Código de Ética del IESBA, apartado 210.6

ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

Asignación del equipo

Competencia y capacidad conjuntas (Ref: Apartado 32)

A69. La NICC 1 requiere que la firma establezca políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma tiene la competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos para hacerlo[5].

Experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados 32(a), 32(b)(i))

A70. Parte del trabajo de aseguramiento puede ser realizado por un equipo multidisciplinario que incluye uno o varios expertos del profesional ejerciente. Por ejemplo, se puede necesitar a un experto del profesional ejerciente para facilitarle la obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo o sobre una o varias de las cuestiones mencionadas en el apartado 46R (en el caso de un encargo de seguridad razonable) o 46L (en el caso de un encargo de seguridad limitada).

A71. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 52 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo.

Otros profesionales ejercientes Apartado 32(b)(ii))

A72. Es posible que la información sobre la materia objeto de análisis incluya información sobre la cual otro profesional ejerciente ha expresado una conclusión. El profesional ejerciente, al concluir acerca de la información sobre la materia objeto de análisis, puede decidir utilizar la evidencia sobre la que se basa la conclusión de ese otro profesional ejerciente para proporcionar evidencia relativa a la información sobre la materia objeto de análisis.

A73. Se puede utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, por ejemplo, en relación con una materia subyacente objeto de análisis en una localidad remota o en una jurisdicción extranjera. Esos otros profesionales ejercientes no forman parte del equipo del encargo. Cuando el equipo del encargo prevé utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, pueden ser consideraciones relevantes:

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

*Responsabilidades de revisión (*Ref: Apartado 33(c))

A74. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a la responsabilidad de revisión se establecen basándose en que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia.[6]

Revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 36(b))

A75. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:

---

[5] NICC 1, apartado 26

[6] NICC 1, apartado 33

(a) la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo;

(b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y

(c) si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 37)

A76. El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA.
- Las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

A77. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para que el profesional ejerciente, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos y en la evaluación de sus resultados.

A78. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.

A79. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, el profesional ejerciente puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. Sin embargo, el apartado 50 requiere que el profesional ejerciente se plantee la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría.

A80. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

Juicio profesional (Ref: Apartado 38)

A81. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las NIEA aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo del encargo.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las NIEA y obtener evidencia.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIEA y, de cualquier NIEA específica para una materia objeto de análisis. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A82. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A83. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados, así como el grado en el que elementos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis se ven afectados por el juicio de la parte apropiada.

A84. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A85. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente. A este respecto, el apartado 79 requiere que el profesional ejerciente prepare documentación suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización del encargo. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y adecuada.

Planificación y realización del encargo

Planificación (Ref: Apartado 40)

A86. La planificación supone que el socio del encargo, otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto clave del profesional ejerciente desarrollen una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional ejerciente a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita la dirección, supervisión y revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la complejidad de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:

- Las características del encargo que definen su alcance, así como los términos del encargo y las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios.
- El momento de realización y la naturaleza de las comunicaciones que se requieren.
- Los resultados de las actividades de aceptación del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la parte apropiada por el socio del encargo.
- El proceso del encargo.
- El conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.
- La identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo.
- El grado en el que es relevante para el encargo el riesgo de fraude.

- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos.
- El impacto sobre el encargo de la función de auditoría interna.

A87. El profesional ejerciente puede decidir discutir elementos de la planificación con la parte o partes apropiadas para facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la parte o partes apropiadas). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de procedimientos detallados con la parte o las partes apropiadas puede comprometer la eficacia del encargo, al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A88. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida, el profesional ejerciente puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A89. En el caso de encargos de menor dimensión o menos complejos, un equipo del encargo muy pequeño puede realizar todo el encargo, en el que quizás sólo participa el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) trabajando sin otros miembros del equipo del encargo. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global del encargo en esos casos no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad del encargo, lo que incluye la materia subyacente objeto de análisis y los criterios, y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, en el caso de un encargo recurrente, un breve memorando preparado al finalizar el periodo anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en el encargo recién finalizado, actualizado en el periodo actual mediante discusiones con partes apropiadas, puede servir como estrategia documentada para el encargo actual.

A90. Si en las circunstancias descritas en el apartado 43, el profesional ejerciente continúa el encargo:

(a) Cuando, según el juicio del profesional ejerciente, los criterios aplicables inadecuados o la materia subyacente objeto de análisis no apropiada pueden inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe, una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) sería apropiada en función de las circunstancias, según lo material y generalizada que sea la cuestión.

(b) En otros casos, sería adecuada una conclusión con salvedades o una denegación de la conclusión (abstención), según, a juicio del profesional ejerciente, lo material y generalizada que sea la cuestión.

A91. Por ejemplo, si después de aceptar el encargo, el profesional ejerciente descubre que la aplicación de los criterios aplicables conduce a una información sobre la materia objeto de análisis sesgada, y el sesgo de la información sobre la materia objeto de análisis es material y generalizado, entonces, en esas circunstancias, sería apropiada una conclusión desfavorable (adversa).

*Importancia relativa o materialidad (*Ref: Apartado 44)

A92. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

A93. Es posible que los criterios aplicables aborden el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la información sobre la materia objeto de análisis y, en consecuencia, proporcionen al profesional ejerciente un marco de referencia cuando considera la importancia relativa para el encargo. Si bien los criterios aplicables pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia

relativa comprende las cuestiones examinadas en los apartados A92-A100. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación del concepto de importancia relativa, estos apartados proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A94. Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

(a) Tienen un conocimiento razonable de la materia subyacente objeto de análisis y están dispuestos a analizar la información sobre la materia objeto de análisis con una diligencia razonable;

(b) comprenden que la información sobre la materia objeto de análisis se prepara y ajusta a los niveles adecuados de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa comprendido en los criterios aplicables;

(c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis y

(d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre la materia objeto de análisis en su conjunto.

Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente (véanse también los apartados A16-A18).

A95. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos, cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio del profesional ejerciente.

A96. Entre los factores cualitativos están, por ejemplo:

- El número de personas o de entidades afectadas por la materia objeto de análisis.
- La interacción y el peso relativo de varios componentes de la información sobre la materia objeto de análisis cuando está formada por múltiples componentes como, por ejemplo, un informe que incluye numerosos indicadores de resultados.
- La redacción elegida en relación con la información sobre la materia objeto de análisis que se expresa en estilo narrativo.
- Las características de la presentación que se ha adoptado para la información sobre la materia objeto de análisis cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.
- La naturaleza de una incorrección, por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones de un control que se han observado cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz.
- Si una incorrección afecta al cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
- En el caso de información periódica sobre una materia subyacente objeto de análisis, el efecto de un ajuste que afecta a información sobre la materia objeto de análisis pasada o actual o que es probable que afecte a información futura sobre la materia objeto de análisis.
- Si una incorrección es el resultado de un acto intencionado o no intencionado.
- Si una incorrección es significativa con respecto al conocimiento del profesional ejerciente de comunicados previos a los usuarios, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- Si una incorrección se refiere a la relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, o su relación con otras partes.

- Si se ha fijado un umbral o un valor de referencia, si el resultado del procedimiento se desvía de ese valor.
- Cuando la materia subyacente objeto de análisis es un programa del gobierno o una entidad del sector público, si un determinado aspecto del programa o de la entidad es significativo con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o de la entidad.
- Cuando la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a una conclusión sobre el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, la gravedad de las consecuencias de un incumplimiento.

A97. Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de las incorrecciones relativas a los importes sobre los que se informa para los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis que, en su caso:

- se expresan en forma de número o
- se relacionan de algún otro modo con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones de un control que se han observado puede ser un factor cuantitativo pertinente cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz).

A98. Cuando son aplicables factores cuantitativos, planificar el encargo únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones individualmente inmateriales no corregidas y no detectadas puede conducir a que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. En consecuencia, al planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos, puede resultar apropiado que el profesional ejerciente determine un importe inferior a la importancia relativa como base para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A99. La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento. En consecuencia, cuando el encargo abarca algunos, pero no todos, los aspectos de la información que se comunica sobre una materia subyacente objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte que abarca el encargo.

A100. Concluir sobre la importancia relativa de las incorrecciones identificadas como resultado de los procedimientos aplicados es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Los criterios aplicables para un encargo sobre la relación calidad-precio del servicio de urgencias de un hospital pueden comprender la celeridad de los servicios proporcionados, la calidad de los servicios, el número de pacientes tratados en un turno y la comparación del coste de los servicios con otros hospitales similares. Si se satisfacen tres de estos criterios aplicables pero uno de los criterios aplicables no se satisface por un pequeño margen, entonces es necesario el juicio profesional para concluir sobre el conjunto de la relación calidad-precio del servicio de urgencias del hospital.
- En un encargo de cumplimiento, la entidad puede haber cumplido nueve requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable, pero no haber cumplido con el décimo. El juicio profesional es necesario para concluir si la entidad ha cumplido con la disposición legal o reglamentaria aplicable. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener en cuenta la significatividad del requerimiento que la entidad no cumplió, así como la relación de ese requerimiento con los demás requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable.

Conocimiento de las circunstancias del encargo (Ref: Apartados 45–47R)

A101. Las discusiones entre el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo, y cualquier experto externo del profesional ejerciente clave, sobre la posibilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, y la aplicación de los criterios aplicables a los hechos y circunstancias del encargo, pueden facilitar al equipo del encargo la planificación y realización del encargo. También es útil comunicar cuestiones relevantes a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no hayan participado en la discusión.

A101a. El profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIEA, como, por ejemplo:

(a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad y considerando si son necesarios actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento a un auditor[7] y

(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del profesional ejerciente de conformidad con esta NIEA o con cualquier otra NIEA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la parte responsable o de los responsables del gobierno de la entidad). Los apartados A192a-A192e tratan con más detalle las responsabilidades del profesional ejerciente establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento.

A102. La obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- Al considerar las características de la materia subyacente objeto de análisis;
- al evaluar lo adecuado de los criterios;
- al considerar los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo, incluso cuando es necesaria una consideración especial; por ejemplo, la necesidad de habilidades especializadas o el trabajo de un experto;
- al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso) continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- al diseñar y aplicar procedimientos; y (Ref:
- al evaluar la evidencia, así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales recibidas por el profesional ejerciente.

A103. El profesional ejerciente tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El profesional ejerciente tiene también, por lo general, un conocimiento menos profundo de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable, por ejemplo, mientras que en algunos encargos de seguridad limitada es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, por lo general, este no es el caso.

A104. En un encargo de seguridad limitada, la identificación de las áreas en las que es probable que la materia subyacente objeto de análisis contenga incorrecciones materiales permite al profesional ejerciente centrar los procedimientos en esas áreas. Por ejemplo, en un encargo en el que la información sobre la materia objeto de análisis consiste en un informe de sostenibilidad, el profesional ejerciente puede centrarse en ciertas áreas del informe de sostenibilidad. El profesional ejerciente puede diseñar y aplicar procedimientos a toda la

[7] Véanse, por ejemplo, las Secciones 225,44-225.48 del Código del IESBA.

información sobre la materia objeto de análisis cuando la información sobre la materia objeto de análisis sólo cubre un área o cuando la obtención de seguridad sobre todas las áreas de la información sobre la materia objeto de análisis es necesaria para alcanzar una seguridad significativa.

A105. En un encargo de seguridad razonable, la obtención de conocimiento relativo al control interno relativo a la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente la identificación de los tipos de incorrecciones y de los factores que pueden afectar a los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis. Se requiere que el profesional ejerciente evalúe el diseño de los controles pertinentes y determine si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a las indagaciones ante la parte responsable. El juicio profesional es necesario para determinar los controles que son pertinentes en función de las circunstancias del encargo.

A106. En un encargo de seguridad limitada, la consideración del proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente el diseño y la aplicación de procedimientos que tratan las áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales. En la consideración del proceso utilizado, el profesional ejerciente aplica su juicio para determinar los aspectos del proceso que son relevantes para el encargo y puede indagar ante la parte apropiada sobre esos aspectos.

A107. Tanto en un encargo de seguridad razonable como en un encargo de seguridad limitada, los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad también pueden facilitar al profesional ejerciente la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

Obtención de evidencia

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartados 48(L)-49(R))

A108. El profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda. Los procedimientos enumerados a continuación se pueden utilizar, por ejemplo, en la planificación o en la realización del encargo, según el contexto en el que los aplica el profesional ejerciente:

- inspección,
- observación,
- confirmación,
- recálculo,
- reejecución,
- procedimientos analíticos e
- indagación.

A109. Entre los factores que pueden afectar a la selección de los procedimientos por el profesional ejerciente están la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis, el grado de seguridad que se ha de obtener y las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste.

A110. En algunos casos, puede ocurrir que una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis contenga requerimientos que afecten a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos. Por ejemplo, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis puede describir la naturaleza o la extensión de procedimientos concretos que se han de aplicar o el grado de seguridad que se espera alcanzar en un determinado tipo de encargo. Incluso en esos casos, la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión exactos de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

A111. En algunos encargos, es posible que el profesional ejerciente no identifique ninguna área en la que sea posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Con independencia de si se han identificado tales áreas, el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos con el fin de obtener un grado de seguridad significativo.

A112. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Esos procedimientos pueden incluir solicitar al medidor o evaluador que examine la cuestión identificada por el profesional ejerciente y, en su caso, a realizar ajustes en la información sobre la materia objeto de análisis.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref: Apartado 49L)

A113. Es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento de incorrecciones que, después de aplicar su juicio profesional, claramente no sean indicativas de la existencia de incorrecciones materiales. Los siguientes son ejemplos de casos en los que es posible que no se requieran procedimientos adicionales porque, a juicio del profesional ejerciente, las incorrecciones identificadas claramente no son indicativas de la existencia de incorrecciones materiales:

- Si la importancia relativa es de 10.000 unidades y a juicio del profesional ejerciente es posible que exista un error de 100 unidades, por lo general no serían necesarios procedimientos adicionales, salvo si se deben tener en cuenta otros factores cualitativos, porque es probable que el riesgo de una incorrección material sea aceptable en las circunstancias del encargo.
- Al aplicar un conjunto de procedimientos en un área en la que es probable que se produzcan incorrecciones materiales, si una respuesta a una indagación, entre muchas, no fue la que se esperaba, es posible que no resulten necesarios procedimientos adicionales si el riesgo de que existan incorrecciones materiales está, a pesar de ello, a un nivel aceptable en las circunstancias del encargo teniendo en cuenta el resultado de otros procedimientos.

A114. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales. Los siguientes ejemplos muestran casos en los que se pueden necesitar procedimientos adicionales dado que las incorrecciones identificadas son indicativas de que es posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales:

- Al aplicar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente puede identificar una fluctuación o una relación que es incongruente con otra información relevante o que difiere de manera significativa de importes o ratios esperados.
- Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente una posible incorrección material al revisar fuentes externas.
- Si los criterios aplicables permiten una tasa de error del 10% y, basándose en una determinada prueba, el profesional ejerciente ha descubierto una tasa de error del 9%, es posible que resulten necesarios procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.
- Si los resultados de procedimientos analíticos cumplen las expectativas pero, no obstante, están muy cerca de exceder el valor esperado, entonces es posible que se requieran procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.

A115. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Entre los procedimientos adicionales puede estar, por ejemplo, indagar ante la parte o partes apropiadas o aplicar otros procedimientos según sea adecuado en función de las circunstancias.

A116. Si, después de haber aplicado los procedimientos adicionales requeridos por el apartado 49L, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí es causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y es de aplicación el apartado 66.

A117. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía, por ejemplo, por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, obtenido en el transcurso del encargo y
- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales.

Recopilación de incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 51, 65)

A118. Las incorrecciones no corregidas se acumulan durante el encargo (véase apartado 50) con el fin de evaluar si, individualmente o de manera agregada, son materiales para la formación por el profesional ejerciente de su conclusión.

A119. El profesional ejerciente puede establecer un importe por debajo del cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la información sobre la materia objeto de análisis. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con el apartado 44; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Consideraciones en el caso de que un experto del profesional ejerciente participe en el encargo

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartado 52)

A120. Las siguientes cuestiones a menudo son pertinentes en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos con respecto al trabajo de un experto del profesional ejerciente cuando uno o varios expertos del profesional ejerciente realizan parte del trabajo de aseguramiento (véase apartado A70):

(a) La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto del encargo (véanse también los apartados A121-A122);

(b) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

(c) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

(d) el conocimiento y la experiencia del profesional ejerciente en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto y

(e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma a la que pertenece el profesional ejerciente (véanse también los apartados A123-A124).

Integración del trabajo de un experto del profesional ejerciente

A121. Los encargos de aseguramiento se pueden realizar sobre una amplia gama de materias objeto de análisis subyacentes que requieren habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que poseen el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y para los que se recurre a un experto del profesional ejerciente. En algunas situaciones, se consultará al experto del profesional ejerciente para que proporcione asesoramiento sobre una cuestión determinada, pero cuanto mayor sea la significatividad del trabajo del experto del profesional ejerciente en el contexto del encargo, más probabilidades habrá de que ese experto trabaje como parte de un equipo multidisciplinario formado por expertos sobre la materia objeto de análisis y otro personal. Cuanto más integrado esté el trabajo de ese experto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión del conjunto del trabajo, más importante será una comunicación eficaz recíproca entre el experto

del profesional ejerciente y el resto del personal. Una comunicación eficaz recíproca facilita la correcta integración del trabajo del experto con el trabajo de los demás en el encargo.

A122. Como se menciona en el apartado A71, cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede ser adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos por el apartado 52 en la fase de aceptación o continuidad del encargo. Esto es especialmente aplicable cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente se vaya a integrar completamente con el trabajo del resto del personal y cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente vaya a ser utilizado en las fases iniciales del encargo, por ejemplo, durante la planificación inicial y la valoración del riesgo.

Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma del profesional ejerciente

A123. Puede darse el caso de que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1 o a otros requerimientos profesionales o requerimientos establecidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal de una firma de la red, que comparte con la firma políticas y procedimientos de control de calidad comunes. Un experto externo del profesional ejerciente no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1.

A124. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma o por terceros indique lo contrario. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Los expertos internos del profesional ejerciente están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Por ejemplo, los programas de formación de la firma pueden proporcionar a los expertos internos del profesional ejerciente un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de obtención de evidencia. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del profesional ejerciente, pueden afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente para evaluar lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente.
- Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de cumplir los requerimientos de esta NIEA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(a))

A125. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto del profesional ejerciente puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros profesionales ejercientes o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.

- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma (véanse los apartados A123-A124).

A126. Aunque no es necesario que los expertos del profesional ejerciente tengan la misma competencia que el profesional ejerciente en la realización de todos los aspectos de un encargo de aseguramiento, es posible que el experto del profesional ejerciente cuyo trabajo se utiliza necesite tener el suficiente conocimiento de las NIEA aplicables para permitirle relacionar el trabajo que se le asigna con el objetivo del encargo.

A127. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del profesional ejerciente y de la significatividad de su trabajo en el contexto del encargo. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del profesional ejerciente propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

A128. Al evaluar la objetividad del experto externo del profesional ejerciente, puede ser pertinente:

- Indagar ante la parte o partes apropiadas sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tengan la parte o partes apropiadas con el experto externo del profesional ejerciente y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Los intereses y relaciones que puede resultar pertinente discutir con el experto del profesional ejerciente incluyen:
    - Intereses financieros.
    - Relaciones de negocio y personales.
    - Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

  En algunos casos, también puede ser adecuado que el profesional ejerciente obtenga una manifestación escrita del experto externo del profesional ejerciente sobre los posibles intereses o relaciones con la parte o partes apropiadas de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(b))

A129. Tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del profesional ejerciente permite a este último:

(a) Acordar con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente; y

(b) Evaluar lo adecuado de dicho trabajo para los fines del profesional ejerciente.

A130. Algunos aspectos del campo de especialización del experto del profesional ejerciente relevantes para el conocimiento del profesional ejerciente pueden ser, entre otros:

- Si el campo de especialización de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para el encargo.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, así como, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del profesional ejerciente, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del profesional ejerciente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Acuerdo con el experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(c))

A131. Puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

(a) las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto;

(b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y

(c) la necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A132. Las cuestiones señaladas en el apartado A124 pueden afectar el grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto del profesional ejerciente, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. El acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto externo del profesional ejerciente a menudo adopta la forma de una carta de encargo.

Evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(d))

A133. Las siguientes cuestiones pueden ser pertinentes al evaluar lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente.

(a) La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia;

(b) Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y

(c) Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

A134. Si el profesional ejerciente determina que el trabajo del experto del profesional ejerciente no es adecuado para los fines del profesional ejerciente, entre las opciones de las que dispone el profesional ejerciente están:

(a) acordar con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto o

(b) aplicar procedimientos adicionales adecuados a las circunstancias.

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartados 53–55)

A135. Aunque los apartados A120-A134 están redactados en el contexto de la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente, pueden también proporcionar orientaciones útiles con respecto a la utilización de trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 56)

A136. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la parte o partes apropiadas. La persona o personas a las que el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas serán, por lo general, un miembro de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de, por ejemplo, la estructura de dirección y de gobierno de la parte o partes apropiadas, que pueden variar en cada jurisdicción y en cada entidad, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad.

A137. Entre otras manifestaciones escritas que se solicitan están las siguientes:

- Si la parte o partes apropiadas consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis. Por lo general se incluye en la manifestación escrita o se adjunta a ella un resumen de dichas partidas,

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- que son razonables las hipótesis significativas que se han utilizado para realizar cualquier estimación material;
- que la parte o partes apropiadas han comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes o las que claramente no tendrán consecuencias y
- cuando la parte responsable es distinta del medidor o evaluador, que la parte responsable reconoce su responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis.

A138. Unas manifestaciones de la parte o partes apropiadas no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Además, el hecho de que el profesional ejerciente haya recibido manifestaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o la extensión de otra evidencia que obtiene el profesional ejerciente.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables (Ref: Apartado 60)

A139. Entre las circunstancias en las que es posible que el profesional ejerciente no pueda obtener las manifestaciones escritas solicitadas están, por ejemplo:

- La parte responsable contrata a un tercero para que realice la correspondiente medición o evaluación y posteriormente contrata al profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento relativo a la información sobre la materia objeto de análisis resultante. En algunos casos, por ejemplo cuando la parte responsable tiene una relación estable con el medidor o evaluador, es posible que la parte responsable pueda conseguir que el medidor o evaluador proporcione las manifestaciones escritas solicitadas, o es posible que la parte responsable esté en una situación que le permita proporcionar dichas manifestaciones, si dispone de una base razonable para hacerlo, pero en otros casos puede no ser así.
- Un usuario a quien se destina el informe contrata al profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento sobre información pública pero no tiene una relación con la parte responsable que le permita asegurar que la parte responsable responda a la solicitud del profesional ejerciente de unas manifestaciones escritas.
- El encargo de aseguramiento se realiza en contra de la voluntad del medidor o evaluador. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se realiza el encargo como resultado de un mandato judicial, o cuando el poder legislativo u otra autoridad competente requieren a un profesional ejerciente del sector público que realice un encargo concreto.

En estas circunstancias o en otras similares, es posible que el profesional ejerciente no tenga acceso a la evidencia necesaria para sustentar su conclusión. En este caso es de aplicación el apartado 66 de esta NIEA.

Hechos posteriores (Ref: Apartado 61)

A140. En algunos encargos de aseguramiento, tener en cuenta los hechos posteriores puede no ser relevante debido a la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo, cuando el encargo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un momento preciso, es posible que los acontecimientos que ocurran entre dicho momento y la fecha del informe de aseguramiento no afecten la conclusión o no se requiera que se revelen en el informe estadístico o en el informe de aseguramiento.

A141. Como se indica en el apartado 61, el profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe del profesional ejerciente. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, es posible que el profesional ejerciente deba discutir la cuestión con la parte o partes apropiadas o adoptar otras medidas según corresponda en las circunstancias.

Otra información (Ref: Apartado 62)

A142. Pueden ser adecuadas medidas adicionales si el profesional ejerciente identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho, entre las que están, por ejemplo:

- Solicitar a la parte o partes apropiadas que consulten a un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la parte o partes apropiadas.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros (por ejemplo, con un regulador).
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la incongruencia material en el informe de aseguramiento.

Descripción de los criterios aplicables (Ref: Apartado 63)

A143. La descripción de los criterios aplicables informa a los usuarios a quienes se destina el informe del marco en el que se basa la información sobre la materia objeto de análisis y resulta especialmente importante cuando existen diferencias significativas entre varios criterios con respecto al modo en que pueden ser tratadas determinadas cuestiones en la información sobre la materia objeto de análisis.

A144. Sólo es apropiada una descripción de que la información sobre la materia objeto de análisis se ha preparado de conformidad con unos criterios aplicables específicos si la información sobre la materia objeto de análisis cumple todos los requerimientos aplicables de esos criterios aplicables que están en vigor.

A145. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "la información sobre la materia objeto de análisis cumple sustancialmente con los requerimientos XYZ") no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la información sobre la materia objeto de análisis.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartados 12(i), 64)

A146. La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como encargos anteriores (siempre que el profesional ejerciente haya determinado si se han producido cambios desde el anterior encargo que puedan afectar su relevancia para el encargo actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma para la aceptación y continuidad de clientes. La evidencia puede provenir de fuentes internas y externas a la parte o partes apropiadas. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la parte o partes apropiadas. La evidencia comprende tanto la información que sustenta y corrobora aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, como cualquier información que contradiga aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis. Adicionalmente, en algunos casos, el profesional ejerciente utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la parte o partes apropiadas a realizar una manifestación que se les haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia. La mayor parte del trabajo del profesional ejerciente para alcanzar una conclusión de aseguramiento consiste en la obtención y evaluación de evidencia.

A147. La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

A148. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente. La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la parte o partes apropiadas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

A149. Normalmente, el profesional ejerciente obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente que es independiente de la parte o partes apropiadas puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la parte o partes apropiadas. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia

A150. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

A151. La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional.

A152. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada que esperaba obtener mediante los procedimientos planificados. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible en las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 49L.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartado 65)

A153. Un encargo de aseguramiento es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros

procedimientos planificados. Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiera significativamente de la información esperada y en la cual se basaron los procedimientos planificados. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el profesional ejerciente detecta puede alterar su juicio profesional sobre la fiabilidad de fuentes de información concretas.
- El profesional ejerciente puede detectar discrepancias en información significativa, evidencia incongruente o falta de evidencia.
- Si se aplicaron procedimientos analíticos en una fecha próxima a la finalización del encargo, puede ocurrir que los resultados de esos procedimientos pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En esas circunstancias, el profesional ejerciente puede tener que evaluar de nuevo los procedimientos planificados.

A154. En el juicio del profesional ejerciente sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de una incorrección potencial y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre la información sobre la materia objeto de análisis.
- Eficacia de las respuestas de la parte o partes apropiadas para tratar el riesgo conocido de incorrección material.
- Experiencia obtenida durante encargos de aseguramiento anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Los resultados de los procedimientos aplicados, así como si esos procedimientos pusieron de manifiesto incorrecciones específicas.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia.
- Conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno.

Limitaciones al alcance (Ref: Apartado 26, 66)

A155. Una limitación al alcance puede tener su origen en:

(a) Circunstancias ajenas al control de la parte o partes apropiadas. Por ejemplo, se puede haber destruido accidentalmente documentación que el profesional ejerciente considera que se debe examinar.

(b) Circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente. Por ejemplo, un proceso físico que el profesional ejerciente considera que se debe observar puede haber ocurrido antes de la contratación del profesional ejerciente o

(c) limitaciones impuestas al profesional ejerciente por la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, que, por ejemplo, pueden impedir al profesional ejerciente aplicar un procedimiento que considera necesario teniendo en cuenta las circunstancias. Este tipo de limitaciones puede tener otras implicaciones para el encargo, como, por ejemplo, la consideración por el profesional ejerciente del riesgo del encargo y de la aceptación y continuidad del encargo.

A156. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

A157. Por definición, los procedimientos que se aplican en un encargo de seguridad limitada son limitados, comparados con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable. Las limitaciones de las que se conoce la existencia antes de aceptar un encargo de seguridad limitada constituyen una consideración pertinente al determinar si se dan las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, en especial, si el encargo reúne las características de acceso a la evidencia (véase el apartado 24b(iv)) y de un propósito racional (véase el apartado 24b(vi)). Si la parte o partes apropiadas imponen una limitación adicional después de la aceptación de un encargo de seguridad limitada, puede ser apropiado renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Preparación del informe de aseguramiento

Estructura del informe de aseguramiento (Ref: Apartados 67-68)

A158. Expresar verbalmente o de otra manera las conclusiones puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento escrito que está disponible cuando se proporciona el informe verbal o mediante un símbolo. Por ejemplo, un símbolo podría estar vinculado a un informe de aseguramiento publicado en Internet.

A159. Esta NIEA no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, identifica los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, números de apartado, signos tipográficos, por ejemplo texto en negrita, y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

A160. El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Puede ser de utilidad para el profesional ejerciente considerar la significatividad de proporcionar esa información para las necesidades informativas de los usuarios a quienes se destina el informe. Tal como lo requiere el apartado 68, la información adicional se ha de separar claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se ha de redactar de tal modo que quede claro que no tiene como finalidad desviar la atención de dicha conclusión.

Contenido del informe de aseguramiento

Título (Ref: Apartado 69(a))

A161. Un título adecuado facilita la identificación de la naturaleza del informe de aseguramiento y permite distinguirlo de los informes emitidos por otros, como aquellos que no tienen que cumplir los mismos requerimientos de ética que el profesional ejerciente.

Destinatario (Ref: Apartado 69(b))

A162. El destinatario identifica al usuario o a los usuarios a quienes se destina el informe de aseguramiento. El informe de aseguramiento se dirige, por lo general, a la parte contratante, pero en algunos casos pueden existir otros destinatarios.

Información sobre la materia objeto de análisis y materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(c))

A163. La identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, de la materia subyacente objeto de análisis puede incluir, por ejemplo:

- El momento o el periodo de tiempo con el que se relaciona la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- En su caso, el nombre de la parte responsable o componente de la parte responsable con el que se relaciona la materia subyacente objeto de análisis.
- Una explicación de las características de la materia subyacente objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
    - El grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva.

- Los cambios en la materia subyacente objeto de análisis u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

Criterios aplicables (Ref: Apartado 69(d))

A164. El informe de aseguramiento identifica los criterios aplicables empleados para evaluar o medir la materia subyacente objeto de análisis con el fin de que los usuarios a quienes se destina el informe puedan entender la base de la conclusión del profesional ejerciente. El informe de aseguramiento puede incluir los criterios aplicables o referirse a ellos si se incluyen en la información sobre la materia objeto de análisis o si están disponibles de algún otro modo de una fuente de fácil acceso. En función de las circunstancias, puede ser pertinente revelar:

- La fuente de los criterios aplicables y si estos están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, es decir, si se trata de criterios establecidos en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis (y, si no lo son, una descripción de los motivos por los que se consideran adecuados).
- Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos.
- Cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios aplicables en las circunstancias del encargo.
- Si se han producido cambios en los métodos de medición o evaluación utilizados.

Limitaciones inherentes (Ref: Apartado 69(e))

A165. Mientras que en algunos casos es de esperar que las limitaciones inherentes sean conocidas por los usuarios a quienes se destina el informe de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser adecuado mencionarlas explícitamente en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relativo a la eficacia del control interno, puede resultar adecuado mencionar que la evaluación histórica de la eficacia no es aplicable a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se puede deteriorar.

Propósito racional (Ref: Apartado 69(f))

A166. En algunos casos los criterios aplicables utilizados para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis pueden haber sido diseñados para un fin específico. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades utilicen criterios aplicables concretos diseñados con fines de regulación. Con el fin de evitar malentendidos, el profesional ejerciente alerta a los lectores del informe de aseguramiento de este hecho y de que, en consecuencia, la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.

A167. Además de la advertencia requerida por el apartado 69(f), el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, por ejemplo, de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida de este modo, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Responsabilidades de cada parte (Ref: Apartado 69(g))

A168. La identificación de las respectivas responsabilidades informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis, de que el medidor o evaluador es responsable de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis con los criterios aplicables y de que la función del profesional ejerciente es expresar de un modo independiente una conclusión sobre la información sobre la materia objeto de análisis.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Realización de un encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada) y con una NIEA específica para una materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(h))

A169. Cuando una NIEA específica para una materia objeto de análisis es aplicable sólo a una parte de la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser apropiado mencionar tanto esa NIEA específica para la materia objeto de análisis como esta NIEA.

A170. Una declaración que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo (por ejemplo, "el encargo se realizó en referencia con la NIEA 3000") puede inducir a error a los usuarios de informes de aseguramiento.

Requerimientos de control de calidad aplicables (Ref: Apartado 69(i))

A171. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa a los requerimientos de control de calidad aplicables:

> La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Cumplimiento de los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética (Ref: Apartado 69(j))

A172. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa al cumplimiento de los requerimientos de ética:

> Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Resumen del trabajo realizado (Ref: Apartados A6, 69(k))

A173. El resumen del trabajo realizado ayuda a los usuarios a quienes se destina el informe a comprender la conclusión del profesional ejerciente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades. Otros pronunciamientos oficiales del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) pueden ser útiles para los profesionales ejercientes en la preparación del resumen.

A174. Cuando ninguna NIEA específica proporciona orientación acerca de los procedimientos para una determinada materia subyacente objeto de análisis, el resumen puede incluir una descripción más detallada del trabajo realizado. Puede resultar adecuado incluir en el resumen una declaración de que el trabajo realizado incluyó la evaluación de lo adecuado de los criterios aplicables.

A175. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado es por lo general más detallado que en un encargo de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. Esto se debe al hecho de que el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender una conclusión expresada de un modo que informa si, basándose en los procedimientos aplicados, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. También puede resultar adecuado indicar en el resumen del trabajo realizado determinados procedimientos que no se hayan aplicado y que, por lo general, sería de esperar que lo fueran en un encargo de seguridad razonable. Sin embargo, puede ser que una identificación completa de dichos procedimientos no sea posible porque el conocimiento y la consideración del riesgo del encargo que se requieren del profesional ejerciente son menores que en un encargo de seguridad razonable.

A176. Entre los factores a considerar en la determinación del grado de detalle que se debe proporcionar en el resumen del trabajo realizado están:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A177. Es importante que el resumen se redacte de un modo objetivo que permita a los usuarios a quienes se destina el informe comprender el trabajo realizado como base de la conclusión del profesional ejerciente. En la mayoría de los casos, esto no implicará detallar todo el plan de trabajo pero, por otra parte, es importante que no sea tan resumido que resulte ambiguo, ni que esté redactado de un modo exagerado o embellecido.

La conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartados 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- Cuando se expresa en términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, el pronóstico del resultado de la entidad ha sido preparado adecuadamente, en todos los aspectos materiales, en base a los criterios XYZ"; o
- Cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel", o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A179. Puede ser adecuado informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente cuando el informe de aseguramiento incluye una explicación de determinadas características de la materia subyacente objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe. La conclusión del profesional ejerciente puede, por ejemplo, incluir los siguientes términos: "Se ha formado esta conclusión sobre la base de las cuestiones descritas en otra parte de este informe de aseguramiento independiente".

A180. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada están:

- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que [la entidad] no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no tenemos conocimiento de ninguna modificación material que sea necesario realizar a la evaluación de los indicadores de resultados clave para que estén de conformidad con los criterios XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la declaración realizada por la parte apropiada, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que [la entidad] ha cumplido con la ley XYZ, no sea, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A181. Expresiones que pueden ser útiles para materias subyacentes objeto de análisis son, por ejemplo, una o una combinación de las siguientes:

- Para encargos de cumplimiento—"en cumplimiento de" o "de conformidad con".

- Para encargos en los que los criterios aplicables describen un proceso o una metodología para la preparación o presentación de la información sobre la materia objeto de análisis—"adecuadamente preparado".
- Para encargos en los que los principios de presentación fiel están incluidos en los criterios aplicables—"es una declaración fiel".

A182. La inclusión de un título antes de párrafos que contienen conclusiones modificadas y de la cuestión o cuestiones que originan la modificación, facilita la comprensibilidad del informe del profesional ejerciente. Como ejemplos de títulos adecuados están "Conclusión con salvedades", "Conclusión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de conclusión" y "Fundamento de la conclusión con salvedades", o "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)", según corresponda.

La firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 69(m))

A183. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Fecha (Ref: Apartado 69(n))

A184. La inclusión de la fecha del informe de aseguramiento informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los acontecimientos ocurridos hasta esa fecha sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento (Ref: Apartado 70)

A185. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. También puede ser apropiado en otras circunstancias, por ejemplo, para explicar la naturaleza de una modificación de la conclusión del profesional ejerciente o cuando el trabajo del experto es parte integrante de los hallazgos que se incluyen en un informe largo.

A186. No obstante, el profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión expresada, y la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. Es importante, en consecuencia, que si el informe de aseguramiento se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente, la redacción de ese informe no dé a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa.

A187. Es poco probable que una referencia genérica en un informe largo indicando que el encargo ha sido realizado por personas debidamente cualificadas, incluidos expertos en la materia objeto de análisis y especialistas en encargos de aseguramiento, se pueda malinterpretar como una reducción de la responsabilidad. Sin embargo, la probabilidad de que se produzcan malentendidos es mayor en el caso de informes cortos en los que la información de contexto que se ofrece es mínima, o cuando se menciona el nombre del experto del profesional ejerciente. En consecuencia, en esos casos es posible que se requiera texto adicional para evitar que el informe de aseguramiento dé a entender que la responsabilidad del profesional ejerciente en relación con la conclusión se ha visto reducida por la participación del experto.

Conclusiones no modificadas y modificadas (Ref: Apartados 74–77, Anexo)

A188. El término "generalizados" describe los efectos de incorrecciones sobre la información sobre la materia objeto de análisis o los posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis de incorrecciones que, en su caso, no hayan sido detectadas debido a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre la información sobre la materia objeto de análisis aquellos que, a juicio del profesional ejerciente:

(a) No se limitan a aspectos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) en caso de limitarse a aspectos específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de la información sobre la materia objeto de análisis o

(c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis.

A189. La naturaleza de la cuestión y el juicio del profesional ejerciente sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis afectan al tipo de conclusión que se debe expresar.

A190. Como ejemplos de conclusiones con salvedades, desfavorables (adversas) y de denegación de conclusión están:

- Conclusión con salvedades (ejemplo para encargos de seguridad limitada con una incorrección material) – "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el efecto de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades" de nuestro informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta fielmente en todos los aspectos materiales"
- Conclusión desfavorable (adversa) (ejemplo para el caso de una incorrección material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" de nuestro informe, la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta fielmente."
- Denegación (abstención) de conclusión (ejemplo para el caso de una limitación al alcance material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre la declaración de [la parte apropiada]. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre dicha declaración.

A191. En algunos casos, el medidor o evaluador puede identificar y describir de modo adecuado que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. Por ejemplo, en un encargo de cumplimiento el medidor o evaluador puede describir correctamente los casos de incumplimiento. En esas circunstancias, el apartado 76 requiere que el profesional ejerciente llame la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la descripción de la incorrección material, bien expresando una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o bien expresando una conclusión sin salvedades pero enfatizando el hecho refiriéndose específicamente al mismo en el informe de aseguramiento.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 78)

A192. Entre las cuestiones que puede ser adecuado comunicar a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante o a otros están un fraude o sospecha de fraude y la preparación sesgada de la información sobre la materia objeto de análisis.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

A192a. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la parte responsable, con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el profesional ejerciente informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A192b. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:
(a) requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.
(b) establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.[8]

A192c. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:
(a) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;
(b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o
(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A192d. La información sobre el incumplimiento identificado o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias o con los requerimientos de ética aplicables, puede incluir incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias que el profesional ejerciente detecta o que llegan a su conocimiento al realizar el encargo pero que pueden no afectar a la información sobre la materia objeto de análisis. De conformidad con esta NIEA, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las que afectan a la información sobre la materia objeto de análisis. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a dichos incumplimientos. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A192e. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad del profesional ejerciente.[9]

A192f. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o consultar, de manera confidencial, con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad).

Documentación (Ref: Apartados 79-83)

A193. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional ejerciente sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, que la documentación incluya los hechos relevantes que el profesional ejerciente conocía cuando se alcanzó la conclusión puede ayudar a demostrar el conocimiento del profesional ejerciente.

---

[8] Véanse, por ejemplo, las Secciones 225,51 a 225.52 del Código del IESBA.

[9] Véanse, por ejemplo, la Sección 140.7 del Código del IESBA.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A194. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tuvo en consideración, ni todos los juicios profesionales formulados en un encargo. Además, no es necesario que el profesional ejerciente documente de forma separada (mediante una lista de verificación, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo. No es necesario que el profesional ejerciente incluya en la documentación del encargo borradores reemplazados de papeles de trabajo, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo y duplicados de documentos.

A195. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el profesional ejerciente puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro profesional ejerciente que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro profesional ejerciente sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el profesional ejerciente que preparó la documentación.

A196. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
- la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
- la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- Las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la parte o partes apropiadas y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

A197. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
- Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones.
- Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

A198. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo[10]. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento[11].

A199. La finalización de la compilación del archivo final del encargo después de la fecha del informe de aseguramiento es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, se pueden hacer cambios en la documentación durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.

---

[10] NICC 1, apartado 45

[11] NICC 1, apartado A54.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
- La documentación de la evidencia que el profesional ejerciente haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de aseguramiento.

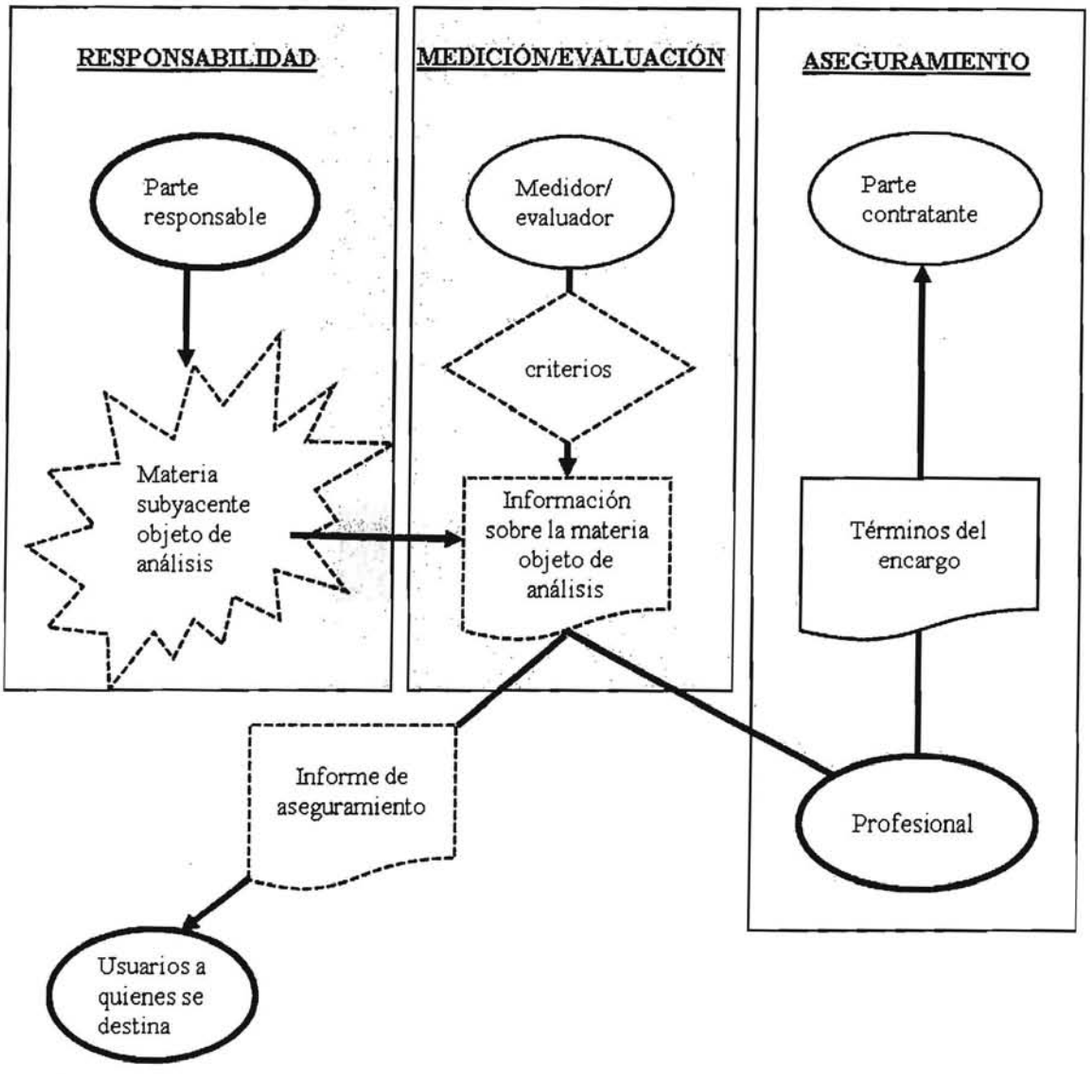
A200. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos. El plazo de conservación en el caso de encargos de aseguramiento es, por lo general, como mínimo de cinco años a partir de la fecha del informe de aseguramiento.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo

(Ref: Apartados 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Funciones y responsabilidades



1. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.

2. El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

   (a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.

   (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.

   (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.

   (d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento.

3. En relación con estas funciones se indica lo siguiente:

- Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
- El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
- En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.
- En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
- Cuando el profesional ejerciente ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
- La parte responsable puede ser la parte contratante.
- En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
- En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
- La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
- La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
- Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.

4. La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:

- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
- una declaración realizada por la parte apropiada.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

5. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las NIEA a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las NIEA. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3400: (Anteriormente NIA 810) EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA

(Esta norma está en vigor)

CONTENIDO	Apartados
Introducción	1–7
Grado de seguridad proporcionado por el auditor en relación con información financiera prospectiva	8-9
Aceptación del encargo	10–12
Conocimiento del negocio	13–15
Periodo cubierto	16
Procedimientos de examen	17–25
Presentación y revelación de información	26
Informe sobre el examen de información financiera prospectiva	27–33

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3400, *Examen de información financiera prospectiva debe interpretarse en el contexto del Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) tiene como objetivo establecer reglas y proporcionar orientación para encargos consistentes en examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluidos los procedimientos de examen de "mejor estimación" o de "caso hipotético". Esta norma no es aplicable al examen de información financiera prospectiva presentada en términos generales o en estilo narrativo, por ejemplo, los comentarios y análisis que presenta la dirección en los informes anuales de la entidad, a pesar de que muchos de los procedimientos que se indican en esta norma pueden resultar adecuados para dicho examen.

2. **En un encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor, debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si:**

   (a) Las hipótesis utilizadas por la dirección en el supuesto de "mejor estimación" en la que se basa la información financiera prospectiva no son irrazonables y, en el supuesto de un "caso hipotético", si dichas hipótesis son congruentes con la finalidad de la información;

   (b) La información financiera prospectiva ha sido preparada adecuadamente sobre la base de las hipótesis;

   (c) La información financiera prospectiva se presenta de manera adecuada y todas las hipótesis materiales se han revelado adecuadamente, incluida una indicación clara de si se trata de la mejor estimación, o de un caso hipotético; y

   (d) La información financiera prospectiva ha sido preparada sobre una base congruente con los estados financieros históricos, utilizando principios contables adecuados.

3. "Información financiera prospectiva" significa información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. Es de naturaleza altamente subjetiva y su preparación requiere la aplicación de juicios en un grado considerable. La información financiera prospectiva puede consistir en un pronóstico, en una proyección, o en una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico a un año más una proyección a cinco años.

4. "Pronóstico" significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que ocurran y medidas que la dirección espera tomar en la fecha a la que se refiere la información que se prepara (la mejor estimación).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

5. "Proyección, extrapolación" significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

   (a) Casos hipotéticos sobre hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o

   (b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

   Dicha información ilustra las posibles consecuencias, a la fecha a la que se prepara la información, si tuvieran lugar los hechos futuros y las actuaciones previstas (escenario "¿qué pasaría si?").

6. La información financiera prospectiva puede incluir estados financieros completos o uno o más componentes de estos y se puede preparar:

   (a) como una herramienta interna para la gestión (por ejemplo, para facilitar la evaluación de una posible inversión) o,

   (b) para su distribución a terceros, como, por ejemplo:

   - En el folleto a entregar a los potenciales inversores, con el fin de proporcionar información acerca de las expectativas.
   - En un informe anual, para proporcionar información a los accionistas, organismos reguladores y a otros interesados.
   - En un documento para información de los prestamistas (por ejemplo, pronósticos sobre flujos de efectivo).

7. La dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera prospectiva, incluida la identificación y adecuada revelación de las hipótesis en las que se basa. Se puede solicitar al auditor que examine e informe sobre la información financiera prospectiva, para aumentar su credibilidad, tanto si será utilizada por terceros como si es para uso interno.

Grado de seguridad proporcionado por el auditor con respecto a información financiera prospectiva

8. La información financiera prospectiva se refiere a hechos y actuaciones que todavía no han tenido lugar, y que puede que no ocurran nunca. Aunque la evidencia para sustentar las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva puede estar disponible, tal evidencia está, por lo general, orientada al futuro y, por tanto, es de carácter especulativo y diferente de la evidencia que normalmente está disponible en la auditoría de información financiera histórica. El auditor no está, en consecuencia, en condiciones de expresar una opinión sobre si se alcanzarán los resultados que se muestran en la información financiera prospectiva.

9. Además, dados los tipos de evidencia disponible para la evaluación de las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva, al auditor le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que las hipótesis están libres de incorrección material. Por tanto, en esta NIEA, al informar sobre la razonabilidad de las hipótesis de la dirección, el auditor proporciona sólo un grado de seguridad moderado. Sin embargo, si a juicio del auditor se ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a las hipótesis.

Aceptación del encargo

10. Antes de aceptar el encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor tiene en cuenta, entre otras cuestiones:

    - La utilización prevista de la información;
    - si la información será destinada a distribución general o limitada;
    - la naturaleza de las hipótesis, es decir, si se tratan de la mejor estimación o de un caso hipotético;

- los elementos que se incluirán en la información; y
- el periodo al que se refiere la misma.

11. **El auditor no debe aceptar o debe renunciar al encargo cuando las hipótesis claramente no sean realistas o cuando el auditor estime que la información financiera prospectiva resultará inadecuada para su utilización prevista.**

12. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.** En interés tanto del cliente como del auditor, este último envía una carta de encargo con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo. Dicha carta trata las cuestiones indicadas en el apartado 10 y establece la responsabilidad de la dirección con respecto a las hipótesis, así como de proporcionar al auditor toda la información pertinente y los datos fuente utilizados para desarrollar las hipótesis.

Conocimiento del negocio

13. El auditor debe obtener un grado de conocimiento del negocio, suficiente como para permitirle evaluar si se han identificado correctamente todas las hipótesis significativas necesarias para la preparación de la información financiera prospectiva. El auditor necesita también familiarizarse con los procesos utilizados por la entidad para preparar la información financiera prospectiva, teniendo en cuenta, por ejemplo:

    - Los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información financiera prospectiva, así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan.
    - La naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta las hipótesis de la dirección.
    - La medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas y las asistidas por ordenador.
    - Los métodos utilizados para establecer y aplicar hipótesis.
    - La precisión de la información financiera prospectiva elaborada en periodos anteriores, así como las razones que justifican divergencias significativas.

14. **El auditor debe evaluar la medida en que puede justificar la confianza en la información financiera histórica.** El auditor debe conocer la información financiera histórica, para evaluar si la información financiera prospectiva ha sido preparada sobre bases congruentes con dicha información financiera histórica y con la finalidad de obtener una referencia adecuada para evaluar las hipótesis de la dirección. El auditor debe determinar, por ejemplo, si la información financiera histórica pertinente ha sido auditada o revisada y si en su preparación se utilizaron principios contables aceptables.

15. Si el informe de auditoría o de revisión de la información financiera histórica de periodos anteriores contuviera una opinión modificada o si la entidad estuviera en su etapa de puesta en marcha, el auditor tendrá en cuenta estas circunstancias, así como su efecto sobre el examen de la información financiera prospectiva.

Periodo cubierto

16. **El auditor debe tener en cuenta el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva.** Dado que las hipótesis resultan más especulativas cuanto mayor es ese periodo, a medida que el mismo se alarga, disminuye la capacidad de la dirección para realizar la mejor estimación. El periodo no debe extenderse más allá del momento en el que la dirección disponga de bases razonables para sus hipótesis. A continuación, se indican algunos de los factores que son relevantes para la consideración del auditor sobre el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva:

- El ciclo de operaciones, por ejemplo, en el caso de un importante proyecto de construcción, el periodo requerido para concluir el proyecto puede indicar el periodo cubierto.
- El grado de fiabilidad de las hipótesis, por ejemplo, si la entidad está introduciendo un nuevo producto, el periodo de prospección puede ser corto y dividirse en varios intervalos pequeños, tales como semanas o meses. Si la única actividad de la entidad consiste en tener una propiedad bajo un contrato de alquiler a largo plazo, puede resultar razonable un periodo de tiempo relativamente largo.
- Las necesidades de los usuarios, por ejemplo, se puede preparar información financiera prospectiva relacionada con la solicitud de un préstamo cubriendo el periodo necesario para generar suficientes fondos para su amortización. Por otro lado, es posible que se prepare la información en relación con la emisión de obligaciones para ilustrar la utilización prevista de los fondos en el periodo siguiente.

Procedimientos de examen

17. **Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, el auditor debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:**
    (a) **La probabilidad de incorrecciones materiales;**
    (b) **el conocimiento obtenido durante encargos anteriores;**
    (c) **la competencia de la dirección en relación con la preparación de información financiera prospectiva;**
    (d) **la medida en que la información financiera prospectiva resulta afectada por los juicios de la dirección; y**
    (e) **lo adecuado y la fiabilidad de los datos subyacentes.**
18. El auditor evalúa la fuente y la fiabilidad de la evidencia en la que se basan las mejores estimaciones de las hipótesis de la dirección. La evidencia suficiente y adecuada para sustentar las hipótesis se obtiene de fuentes internas y externas, la consideración de las hipótesis a la luz de la información financiera histórica y una evaluación de si estas están basadas en planes que están al alcance de la entidad.
19. En el supuesto de un caso hipotético, el auditor se asegura de que se han tenido en cuenta todas las implicaciones significativas de dicha situación. Por ejemplo, si se supone un crecimiento de las ventas superior a la capacidad actual permitida por el inmovilizado actual, la información financiera prospectiva debe incluir las inversiones en inmovilizado necesarias para incrementar la capacidad productiva de la planta o los costes de medios alternativos para alcanzar la cifra de ventas prevista, como puede ser la subcontratación de la producción.
20. Aunque no es necesario que el auditor obtenga evidencia para sustentar situaciones hipotéticas, este debe quedar satisfecho de que las hipótesis son congruentes con la finalidad de la información financiera prospectiva y de que no existe ninguna razón para pensar que no son realistas.
21. El auditor debe estar satisfecho de que la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada a partir de las hipótesis de la dirección, por ejemplo, haciendo comprobaciones como el recálculo y la revisión de la congruencia interna, es decir, evaluando si las actuaciones que la dirección prevé realizar son compatibles entre sí y si no existen incongruencias en la determinación de las cantidades que se basan en variables habituales, como pueden ser los tipos de interés.
22. El auditor se centra en el grado en que las áreas especialmente sensibles a las variaciones afectarán de manera material a los resultados mostrados en la información financiera prospectiva. Esto influye en hasta qué punto el auditor intentará obtener evidencia adecuada. También influye en su evaluación de la adecuación e idoneidad de la información revelada.

23. Cuando se le contrata para examinar uno o más componentes de información financiera prospectiva, como por ejemplo un solo estado financiero, es importante que el auditor tenga en cuenta la posible interrelación con otros componentes de los estados financieros.

24. Cuando se incluye un periodo ya transcurrido en la información financiera prospectiva, el auditor evalúa la medida en que necesita aplicar procedimientos de auditoría a la información histórica. Estos procedimientos variarán dependiendo de las circunstancias, como, por ejemplo, la magnitud del periodo ya transcurrido.

25. **El auditor debe obtener una carta de manifestaciones de la dirección, en la que se indique la utilización prevista de la información prospectiva, y en la que se confirme la integridad de las hipótesis significativas de la dirección, y el reconocimiento por parte de la dirección de que es responsable de la información financiera prospectiva.**

Presentación y revelación de información

26. Además de cualquier requerimiento contenido en disposiciones legales o reglamentarias o en normas profesionales, al evaluar la presentación y revelación de la información financiera prospectiva, el auditor debe tener en cuenta si:

    (a) La presentación de la información financiera prospectiva es informativa y no induce a error;

    (b) se revelan claramente las políticas contables en las notas explicativas;

    (c) se revelan adecuadamente las hipótesis en las notas explicativas. Ha de quedar claro si se trata de la mejor estimación de la dirección o si se trata de un caso hipotético y, cuando se establecen hipótesis en áreas materiales y que están sujetas a un alto grado de incertidumbre, se debe revelar adecuadamente dicha incertidumbre y, como resultado, la sensibilidad de los resultados;

    (d) se revela la fecha a la que se refiere la información financiera prospectiva. La dirección ha de confirmar que las hipótesis son adecuadas a dicha fecha, aunque la información subyacente se pueda haber generado durante un periodo de tiempo;

    (e) cuando los datos de la información financiera prospectiva se expresan dentro de un intervalo, se indican claramente los criterios para el establecimiento de hitos en el mismo y si dicho intervalo no se ha seleccionado de manera sesgada ni que pueda inducir a error; y

    (f) se revela cualquier cambio que se haya producido en las políticas contables desde los últimos estados financieros históricos, junto con las razones de este y su posible efecto en la información financiera prospectiva.

Informe sobre el examen de información financiera prospectiva

27. **El informe del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva debe contener:**

    (a) **un título;**

    (b) **un destinatario;**

    (c) **la identificación de la información financiera prospectiva;**

    (d) **una referencia a la NIEA o a las normas o prácticas nacionales aplicables al examen de información financiera prospectiva;**

    (e) **una declaración de que la dirección es responsable de la información financiera prospectiva, incluidas las hipótesis en las que se basa;**

    (f) **en su caso, una referencia sobre su finalidad y/o a posibles limitaciones en la distribución de la información financiera prospectiva;**

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(g) **una conclusión de forma negativa sobre si las hipótesis constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva;**

(h) **una opinión sobre si la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada sobre la base de las hipótesis y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;**

(i) **las advertencias que sean necesarias en relación con la posibilidad de que se alcancen los resultados mostrados en la información financiera prospectiva:**

(j) **la fecha del informe, que debe ser aquella en que se completen los procedimientos;**

(k) **la dirección del auditor y**

(l) **la firma del auditor.**

(m) El informe debe:

- Indicar si, basándose en el examen de la evidencia en la que se sustentan las hipótesis, ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva.
- Expresar una opinión sobre si la información financiera prospectiva se ha preparado adecuadamente sobre la base de las hipótesis, y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- Hay que declarar que:
  - los resultados reales pueden diferir de los que se reflejan en la información financiera prospectiva, dado que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera, y que las variaciones podrían resultar materiales. Del mismo modo, cuando la información se expresa en forma de intervalo, se indica que no existe seguridad de que los resultados reales estén comprendidos dentro del intervalo; y
  - cuando se trata de una proyección, la información financiera prospectiva se ha preparado para (indicar la finalidad), utilizando un conjunto de hipótesis que incluye situaciones hipotéticas con respecto a hechos futuros y a actuaciones de la dirección, que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, se advierte a los lectores de que la información financiera prospectiva no se utiliza para finalidades distintas de las que se indican.

28. A continuación, se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado sobre un pronóstico:

> "Hemos examinado el pronóstico[1] de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de dicho pronóstico, incluidas las hipótesis en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.
>
> Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para el pronóstico. Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con...[2]
>
> Los resultados reales pueden diferir del pronóstico ya que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación puede ser material.

---

[1] Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por el pronóstico, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

[2] Indicar el marco de información financiera aplicable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

29. A continuación, se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado relativo a una proyección:

> "Hemos examinado la proyección[1] de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de esta proyección, incluidas las hipótesis en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.
>
> Esta proyección se ha preparado para (indicar la finalidad). Dado que la entidad se encuentra en su fase inicial, la proyección se ha realizado utilizando un conjunto de hipótesis sobre hechos futuros y sobre actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, el lector debe tener en cuenta que esta proyección puede no ser adecuada para finalidades diferentes de la anteriormente indicada.
>
> Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para la proyección, suponiendo que (indicar o hacer referencia al caso hipotético). Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con ...[4]
>
> Sin embargo, incluso si ocurrieran los hechos previstos en el caso hipotético descrito anteriormente, los resultados reales aún podrían diferir de los resultantes de la proyección ya que otros hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación podría ser material."

30. Cuando el auditor considera que la presentación y las revelaciones de la información financiera prospectiva no son adecuadas, debe emitir una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) en su informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo, según corresponda. Este sería el caso, por ejemplo, cuando la información financiera no revela adecuadamente las consecuencias de cualquier hipótesis altamente sensible.

31. Cuando el auditor considera que una o varias hipótesis significativas no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva preparada sobre la base de la mejor estimación, o que una o varias hipótesis no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva teniendo en cuenta el caso hipotético, el auditor debe expresar una opinión desfavorable (adversa) en el informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo.

32. Cuando el examen está afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o varios procedimientos que el auditor considera necesarios dadas las circunstancias, debe renunciar al encargo o denegar la opinión (abstenerse de opinar), describiendo la limitación al alcance en su informe sobre la información financiera prospectiva.

---

[3] Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por la proyección, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

[4] Véase la nota 2

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA) 3402: INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN LAS ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

(Aplicable a los informes de aseguramiento de auditores del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIEA	1–6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9
Requerimientos	
NIEA 3000,	10
Requerimientos de ética	11
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	12
Aceptación y continuidad	13–14
Evaluación de la adecuación de los criterios	15–18
Materialidad o importancia relativa	19
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	21–22
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	23
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	24–29
El trabajo de la función de auditoría interna x	30-37
Manifestaciones escritas	38–40
Otra información	41–42
Hechos posteriores	43–44
Documentación	45–52
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	53–55
Otras responsabilidades de comunicación	56
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIEA	A1–A2
Definiciones	A3–A4
Requerimientos de ética	A5
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	A6
Aceptación y continuidad	A7–A12
Evaluación de la adecuación de los criterios	A13–A15
Materialidad o importancia relativa	A16–A18
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	A19–A20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	A21–A24
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	A25–A27
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	A28–A36
El trabajo de la función de auditoría interna	A37–A41
Manifestaciones escritas	A42–A43
Otra información	A44–A45
Documentación	A46
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	A47–A52
Otras responsabilidades de comunicación	A53
Anexo 1: Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios	
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor del servicio	
Anexo 3: Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de las *Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Alcance de esta NIEA

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento, realizados por un profesional ejerciente,[1] cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402,[2] en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402. (Ref.: Apartado A1)

2. El *Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento* ((el Marco de Aseguramiento) establece que un encargo de aseguramiento puede ser un "encargo de seguridad razonable" o un "encargo de seguridad limitada" y que un encargo de aseguramiento puede ser un "encargo de constatación" o un encargo consistente en un informe directo.[3] Esta NIEA trata únicamente de encargos de seguridad razonable de constatación.[4]

3. Esta NIEA sólo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una declaración sobre dicho diseño. Esta NIEA no trata de encargos de aseguramiento:

   (a) Únicamente para informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describen; o

   (b) para informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias).

   Sin embargo, esta NIEA sí proporciona algunas orientaciones para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada). (Ref.: Apartado A2)

4. Además de ser contratado para emitir un informe de aseguramiento sobre controles, el auditor del servicio puede ser contratado para proporcionar informes tales como los siguientes, los cuales no son tratados en esta NIEA:

   (a) Informes sobre las transacciones o los saldos de una entidad usuaria que son procesados por una organización de servicios; o

   (b) informes de procedimientos acordados sobre los controles en una organización de servicios.

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

5. Al auditor de la entidad prestadora del servicio se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin sea informar sobre los controles en una organización de servicios.

6. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.[5] También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[6] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

---

1 NIEA 3000 (Revisada) *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de información Financiera Histórica* apartado 12(r).
2 NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*
3 NIA 3000 (Revisada), apartado 12.
4 Apartados 13 y 52(k) de esta NIEA.
5 NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(a), 20 y 34.
6 NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31(a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento del auditor del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor del servicio son:

(a) Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:

(i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);

(ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);

(iii) cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del periodo especificado

(b) Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

Definiciones

9. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Método de exclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, pero en el que los correspondientes objetivos de control y los controles relacionados con los mismos en la subcontratación se excluyen de dicha descripción, así como del alcance del encargo del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el alcance del encargo del auditor del servicio incluyen los controles existentes en la organización de servicios para el seguimiento de la eficacia de los controles en la subcontratación, lo cual puede incluir la revisión por parte de la organización de servicios de un informe de aseguramiento relativo a los controles en la subcontratación.

(b) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, presupone que serán implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se alcancen los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, se identifican en dicha descripción.

(c) Objetivo de control – La finalidad o el propósito de un determinado aspecto de los controles. Los objetivos de control están relacionados con los riesgos que los controles intentan mitigar.

(d) Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. (Ref.: Apartado A3)

(e) Controles en la subcontratación de la organización de servicios – Controles en la subcontratación cuyo fin es proporcionar una seguridad razonable de que se alcanza un objetivo de control.

(f) Criterios - Referencias utilizadas para evaluar o medir la materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto.

(g) Método de inclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción, así como en el alcance del encargo del auditor del servicio. (Ref.: Apartado A4)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(h) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

(i)Auditores internos – Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

(j) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (denominado o en esta NIEA "informe tipo 1") - Informe que comprende:

(i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;

b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y

(iii) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a. y b. anteriores.

(k) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios denominado en esta NIEA "informe tipo 2") Informe que comprende:

(i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

a. La descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;

b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y

c. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y

(iii) Un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que:

a. proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a., b. y c. anteriores; e

b. incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de estas.

(l) Auditor de la entidad prestadora del servicio –Profesional ejerciente que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.

(m) Organización de servicios - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

(n) Declaración de la organización de servicios – La declaración escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado 9(k) (ii) (o en el apartado 9(j) (ii) en el caso de un informe tipo 1).

(o) Sistema de la organización de servicios (o el sistema) - Políticas y procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la identificación de: los servicios cubiertos, el periodo o, en el caso de un informe tipo 1, la fecha a la que está referida la descripción, los objetivos de control y los controles relacionados con estos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(p) Subcontratación de la organización de servicios - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar algunos de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

(q) Prueba de controles - Procedimiento diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para alcanzar los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

(r) Auditor de la entidad usuaria - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de la entidad usuaria.[7]

(s) Entidad usuaria - Entidad que utiliza una organización de servicios.

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

10. El auditor de la entidad prestadora del servicio no indicará que ha cumplido esta NIEA salvo si ha cumplido los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

Requerimientos de ética

11. El auditor de la entidad prestadora del servicio cumplirá con las Partes A y B del Código del IESBA aplicables a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartado A5)

Dirección y responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando esta NIEA requiera que el auditor del servicio indague formulando preguntas a la organización de servicios, le solicite manifestaciones, se comunique con ella, o se relacione de cualquier otro modo con dicha organización, el auditor del servicio determinará la persona o personas adecuadas de la dirección o de los responsables del gobierno de la organización de servicios con los que relacionarse. Esto incluirá considerar las personas que tienen las responsabilidades adecuadas y conocimiento de las cuestiones de las que se trata. (Ref.: Apartado A6)

Aceptación y continuidad

13. Antes de acordar el aceptar o continuar un encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio:

(a) Determinará si:

(i) tiene la capacidad y la competencia necesarias para realizar el encargo; (Ref.: Apartado A7)

(ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema son adecuados y estarán a disposición de las entidades usuarias y de sus auditores; y

(iii) el alcance del encargo y la descripción de su sistema, realizada por la organización de servicios, no serán tan limitados que probablemente no sean útiles para las entidades usuarias ni para sus auditores.

(b) Obtendrá una confirmación de la dirección de la organización de servicios de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad:

(i) de preparar la descripción de su sistema y la declaración adjunta a la misma, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y declaración; (Ref.: Apartado A8)

(ii) de disponer de una base razonable para la declaración de la organización de servicios que acompaña a la descripción de su sistema; (Ref.: Apartado A9)

[7] En el caso de una subcontratación de la organización de servicios, el auditor del servicio de una organización de servicios que utiliza los servicios de una subcontratación es también un auditor de la entidad usuaria.

(iii) de indicar en su declaración los criterios que ha utilizado para preparar la descripción de su sistema;

(iv) de indicar en la descripción de su sistema:

a. los objetivos de control; y

b. cuando éstos hayan sido establecidos por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero (por ejemplo, por un grupo de usuarios o por un organismo profesional), el tercero que los ha establecido;

(v) de identificar los riesgos para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema, y del diseño e implementación de controles para proporcionar una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirán que se alcancen los objetivos de control indicados en dicha descripción y, en consecuencia, de que los objetivos de control indicados se alcanzarán; y (Ref.: Apartado A10)

(vi) de proporcionar al auditor de la entidad prestadora del servicio:

a. acceso a toda la información, tal como registros, documentación y otras cuestiones, incluidos los acuerdos sobre nivel de servicios, que entienda la organización de servicios que es relevante para la descripción de su sistema y para la declaración adjunta a la misma;

b. información adicional que solicite el auditor del servicio a la organización de servicios a efectos del encargo; y

c. acceso ilimitado a las personas de la organización de servicios de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

14. Si la organización de servicios solicita una modificación del alcance del encargo antes de que éste se haya terminado, el auditor del servicio se asegurará de que existe una justificación razonable para dicha modificación. (Ref.: Apartados A11–A12)

Determinación de la adecuación de los criterios

15. El auditor del servicio determinará si la organización de servicios ha utilizado criterios adecuados en la preparación de la descripción de su sistema, en la evaluación de que los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, en la evaluación de si los controles están funcionando eficazmente.

16. Al determinar la adecuación de los criterios para evaluar la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, el auditor del servicio determinará si dichos criterios abarcan, como mínimo:

(a) Si la descripción muestra el modo en que el sistema de la organización de servicios se diseñó e implementó, incluido, según corresponda:

(i) los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;

(ii) los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales se prestan los servicios, así como, según corresponda, los procedimientos a través de los cuales las transacciones se generan se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, y se transfieren a los informes y a la demás información preparada para las entidades usuarias;

(iii) los correspondientes registros e información de soporte, incluidos, cuando sea adecuado, los registros contables, información de soporte y cuentas específicas que se utilizan para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes y demás información preparada para las entidades usuarias;

(iv) el modo en que el sistema de la organización de servicios trata los hechos y condiciones significativos, distintos de las transacciones;

(v) el proceso que se utiliza para preparar los informes y demás información para las entidades usuarias;

(vi) los objetivos de control especificados y los controles diseñados para alcanzarlos;

(vii) los controles complementarios de la entidad usuaria que se han tenido en cuenta en el diseño de los controles; y

(viii) otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, de su proceso de valoración del riesgo, de su sistema de información (incluido los procesos de negocio relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de seguimiento que sean relevantes para los servicios prestados.

(b) En el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción.

(c) Si la descripción omite o distorsiona información relativa al alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.

17. Al determinar si los criterios son adecuados para juzgar el diseño de los controles, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si:

(a) La organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y

(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.

18. Al determinar si los criterios son adecuados para valorar la eficacia operativa de los controles para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control identificados en la descripción se alcanzarán, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si los controles fueron congruentemente aplicados tal como estaban diseñados, a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas. (Ref.: Apartados A13–A15)

Importancia relativa

19. En la planificación y realización del encargo, el auditor del servicio tendrá en cuenta la materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción, con lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, con la eficacia operativa de los controles. (Ref.: Apartados A16–A18)

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios

20. El auditor del servicio obtendrá conocimiento del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles comprendidos en el alcance del encargo. (Ref.: Apartados A19–A20)

Obtención de evidencia relativa a la descripción

21. El auditor del servicio obtendrá y estudiará la descripción del sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará si los aspectos de la descripción que están incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente, incluido si: (Ref.: Apartados A21–A22)

(a) Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias; (Ref.: Apartado A23)

(b) Los controles identificados en dicha descripción fueron implementados;

(c) Los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso, se describen adecuadamente; y

(d) los servicios realizados, si los hubiera, por una subcontratación se describen adecuadamente, así como si se ha utilizado el método de exclusión o el método de inclusión en relación con los mismos.

22. El auditor del servicio determinará, mediante otros procedimientos en combinación con indagaciones, si el sistema de la organización de servicios ha sido implementado. Dichos otros procedimientos incluirán la observación, así como la revisión de registros y de otra documentación, sobre la forma de funcionamiento del sistema de la organización de servicios y de aplicación de los controles. (Ref.: Apartado A24)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles

23. El auditor del servicio determinará qué controles de la organización de servicios son necesarios para que se alcancen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la misma, y evaluará si dichos controles se han diseñado adecuadamente. Dicha determinación incluirá: (Ref.: Apartados A25–A27)

    (a) La identificación de los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios; y

    (b) la evaluación de la vinculación de los controles indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios con dichos riesgos.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

24. Cuando proporcione un informe tipo 2, el auditor del servicio probará los controles que ha determinado que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará su eficacia operativa a lo largo del periodo. La evidencia obtenida en encargos pasados sobre el funcionamiento satisfactorio de los controles en periodos anteriores no se puede utilizar para reducir las pruebas, aunque se complemente con evidencia obtenida durante el periodo actual. (Ref.: Apartados A28–A32)

25. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor del servicio:

    (a) Realizará otros procedimientos en combinación con indagaciones con el fin de obtener evidencia acerca de:

        (i) la forma en que se aplicó el control;

        (ii) la congruencia con la cual se aplicó el control; y

        (iii) la persona que aplicó el control o los medios que se utilizaron para ello.

    (b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia que soporte la eficacia operativa de dichos controles indirectos; y (Ref.: Apartados A33–A34)

    (c) Determinará medios para seleccionar los elementos que serán probados que sean eficaces para alcanzar los objetivos del procedimiento. (Ref.: Apartados A35–A36)

26. En la determinación de la extensión de las pruebas de controles, el auditor del servicio considerará cuestiones que comprenden las características de la población que ha de ser probada, lo que incluye la naturaleza de los controles, la frecuencia de su aplicación (por ejemplo, mensual, diaria, un determinado número de veces al día), y la tasa esperada de desviación.

Muestreo

27. Cuando el auditor del servicio utilice el muestreo: (Ref.: Apartados A35–A36)

    (a) Al diseñar la muestra considerará el propósito del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;

    (b) Determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de muestreo;

    (c) Seleccionará elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas;

    (d) Si un determinado procedimiento no es aplicable a un elemento seleccionado, aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución; y

    (e) Si no puede aplicar los procedimientos diseñados o procedimientos alternativos adecuados a un elemento seleccionado, tratará dicho elemento como una desviación.

Naturaleza y causa de las desviaciones

28. El auditor del servicio investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación que identifique y determinará:

    (a) si las desviaciones identificadas corresponden a la tasa esperada de desviación y si son aceptables; por consiguiente, si la prueba que se ha realizado proporciona una base adecuada para concluir que el control funciona eficazmente a lo largo del periodo especificado;

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) si son necesarias pruebas adicionales del control o de otros controles para llegar a una conclusión acerca de si los controles relativos a un determinado objetivo de control funcionan eficazmente a lo largo del periodo especificado; o (Ref.: Apartado A25)

(c) si las pruebas que se han realizado proporcionan una base adecuada para concluir que el control no funcionó eficazmente a lo largo del periodo especificado.

29. En aquellas circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor del servicio considere que una desviación descubierta en una muestra es una anomalía y en las que no se han identificado otros controles que le permitan concluir que el correspondiente objetivo de control está funcionando eficazmente a lo largo del periodo especificado, el auditor del servicio obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha desviación no es representativa de la población. El auditor del servicio obtendrá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos adicionales para obtener evidencia adecuada y suficiente de que la desviación no afecta al resto de la población.

El trabajo de la función de auditoría interna[8]

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna

30. Si la organización de servicios tiene una función de auditoría interna, el auditor del servicio obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y de las actividades realizadas con el fin de determinar si la función de auditoría interna puede ser relevante para el encargo. (Ref.: Apartado A37)

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización

31. El auditor del servicio determinará:
(a) Si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo; y
(b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio.

32. Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo, el auditor del servicio evaluará:

(a) La objetividad de la función de auditoría interna;

(b) la competencia técnica de los auditores internos;

(c) si es probable que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y

(d) la probabilidad de que se produzca una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor del servicio.

33. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, éste tendrá en cuenta: (Ref.: Apartado A38)

(a) La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a ser realizado, por los auditores internos;

(b) la importancia de dicho trabajo para las conclusiones del auditor del servicio; y

(c) el grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia reunida para soportar dichas conclusiones.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

34. Para utilizar el trabajo específico de los auditores internos, el auditor del servicio evaluará y aplicará procedimientos sobre dicho trabajo para determinar si es adecuado para sus fines. (Ref.: Apartado A39)

35. Para determinar la adecuación del trabajo específico realizado por los auditores internos a los fines del auditor del servicio, éste evaluará:

[8] Esta NIEA no trata las situaciones en las que auditores internos individuales prestan asistencia directa al auditor del servicio para la realización de los procedimientos de auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(a) Si el trabajo fue realizado por auditores internos con una formación técnica y una competencia adecuadas;

(b) si el trabajo fue adecuadamente supervisado, revisado y documentado;

(c) si se ha obtenido evidencia adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;

(d) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y si cualquier informe que hayan podido preparar los auditores internos es coherente con los resultados del trabajo realizado; y

(e) si las excepciones relevantes para el encargo o las cuestiones no habituales reveladas por los auditores internos se han resuelto adecuadamente.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio

36. Si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor del servicio no se referirá a dicho trabajo en la sección de su informe de aseguramiento que contiene su opinión. (Ref.: Apartado A40)

37. En el caso de un informe tipo 2, si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna para realizar las pruebas de controles, la parte del informe de aseguramiento del auditor del servicio que describe sus pruebas de controles y los resultados de estas incluirá una descripción del trabajo del auditor interno y de los procedimientos del auditor del servicio con respecto a dicho trabajo. (Ref.: Apartado A41)

Manifestaciones escritas

38. El auditor de la entidad prestadora del servicio solicitará a la organización de servicios que le proporcione manifestaciones escritas: (Ref.: Apartado A42)

(a) Que reafirmen la declaración que acompaña a la descripción del sistema;

(b) de que ha proporcionado al auditor del servicio toda la información relevante y el acceso acordado[9]; y

(c) de que ha revelado al auditor de la entidad prestadora del servicio cualquiera de las siguientes cuestiones de las que tiene conocimiento:

(i) incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, fraude o desviaciones no corregidas atribuibles a la organización de servicios que pueden afectar a una o más entidades usuarias;

(ii) deficiencias de diseño en controles;

(iii) casos en los que los controles no han funcionado según estaba descrito; y

(iv) cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe.

39. Las manifestaciones escritas constarán en una carta de manifestaciones dirigida al auditor del servicio. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.

40. Si, después de haber discutido la cuestión con el auditor del servicio, la organización de servicios no proporciona una o más de las manifestaciones escritas solicitadas de conformidad con el apartado 38(a) y (b) de esta NIEA, el auditor del servicio denegará la opinión (se abstendrá de opinar). (Ref.: Apartado A43)

Otra información

41. El auditor del servicio estudiará la otra información que, en su caso, se incluya en un documento que contenga la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el informe de aseguramiento del auditor del servicio, con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con dicha descripción. Al estudiar la otra información con el fin de identificar

[9] Apartado 13(b) (v) de esta NIEA.

incongruencias materiales, puede ocurrir que el auditor del servicio detecte una aparente incorrección en la descripción de un hecho en dicha otra información.

42. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una aparente incorrección en la descripción de un hecho en la otra información, discutirá la cuestión con la organización de servicios. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que existe una incongruencia material o una incorrección en la descripción de un hecho contenida en la otra información que la organización de servicios rehúsa corregir, el auditor de la entidad prestadora del servicio adoptará cualquier medida adicional adecuada. (Ref.: Apartados A44–A45)

Hechos posteriores

43. El auditor de la entidad prestadora del servicio indagará sobre si la organización de servicios conoce algún hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por ella hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que llevarle a rectificar dicho informe. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio conoce un hecho de esas características, y la organización de servicios no revela información acerca del mismo, el auditor de la entidad prestadora del servicio lo revelará en su informe de aseguramiento.

44. El auditor del servicio no está obligado a realizar ningún procedimiento relativo a la descripción del sistema de la organización de servicios, ni relativo a la idoneidad del diseño o a la eficacia operativa de los controles, con posterioridad a la fecha de su informe de aseguramiento.

Documentación

45. El auditor de la entidad prestadora del servicio preparará oportunamente la documentación que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento que sea suficiente y adecuada para permitir a un auditor de la entidad prestadora del servicio experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, comprender:

    (a) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIEA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

    (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida; y

    (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre las mismas, y los juicios profesionales significativos realizados para alcanzar dichas conclusiones.

46. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el auditor del servicio dejará constancia de:

    (a) Las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;

    (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo; y

    (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

47. En caso de que el auditor del servicio utilice trabajo específico de los auditores internos, documentará las conclusiones que ha alcanzado en relación con la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos, así como los procedimientos que ha aplicado el auditor del servicio a dicho trabajo.

48. El auditor del servicio documentará las discusiones sobre cuestiones significativas con la organización de servicios y con otros, así como la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas y la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

49. Si el auditor del servicio ha identificado información incongruente con su conclusión con respecto a una cuestión significativa, documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

50. El auditor de la entidad prestadora del servicio reunirá la documentación en el archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final del encargo oportunamente después de la fecha de su informe de aseguramiento[10].

51. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el auditor del servicio no eliminará ni descartará documentación antes de que finalice el periodo de conservación. (Ref.: Apartado A46)

52. En caso de que el auditor del servicio considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación después de que se haya terminado la compilación del archivo final del encargo y cuando dicha documentación no afecte al informe de aseguramiento del auditor del servicio, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, documentará:

(a) Los motivos específicos para ello; y

(b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

53. El informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio incluirá como mínimo los siguientes elementos básicos: (Ref.: Apartado A47)

(a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento emitido por un auditor del servicio independiente.

(b) Un destinatario.

(c) La identificación de:

(i) La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y la declaración de la organización de servicios, la cual comprende las cuestiones descritas en el apartado 9(k)(ii) en el caso de un informe tipo 2, o en el apartado 9(j)(ii) en el caso de un informe tipo 1.

(ii) Las partes de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios que, en su caso, no estén cubiertas por la opinión del auditor del servicio.

(iii) En el caso de que la descripción se refiera a la necesidad de controles complementarios de la entidad usuaria, una declaración de que el auditor del servicio no ha evaluado la adecuación del diseño ni la eficacia operativa de dichos controles complementarios y de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios únicamente se pueden alcanzar si los controles complementarios de la entidad usuaria están adecuadamente diseñados o funcionan eficazmente, junto con los controles en la organización de servicios.

(iv) Si algunos servicios son realizados por una subcontratación de la organización de servicios, la naturaleza de las actividades realizadas por la subcontratación, tal como se describen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y si se ha utilizado el método de inclusión o de exclusión en relación con los mismos. Cuando se haya utilizado el método de exclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios excluye los objetivos de control y los controles relacionados en las correspondientes subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio no cubren los controles en la subcontratación. Cuando se haya utilizado el método de inclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye los objetivos de control y los controles relacionados en las subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio cubrieron los controles en la subcontratación.

(d) La identificación de los criterios aplicables y del responsable de la especificación de los objetivos de control.

[10] Los apartados A54-A55 de la NICC 1, proporcionan orientación adicional.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(e) Una declaración de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se destinan solo a las entidades usuarias y a sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para su consideración, junto con otra información, así como información sobre los controles aplicados por las propias entidades usuarias, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de las entidades usuarias. (Ref.: Apartado A48)

(f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:

(i) preparar la descripción de su sistema y la declaración que la acompaña, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y de dicha declaración;

(ii) prestar los servicios cubiertos por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(iii) indicar los objetivos de control (cuando no sean fijados por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero, por ejemplo, por un grupo de usuarios o un organismo profesional); y

(iv) diseñar e implementar los controles con el fin de alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

(g) Una declaración de que la responsabilidad del auditor del servicio consiste en expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios, sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control que se indican en dicha descripción y, en el caso de un informe tipo 2, sobre la eficacia operativa de dichos controles, basada en los procedimientos del auditor del servicio.

(h) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(i) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

(j) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con la NIEA 3402, Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios, que requiere que el auditor del servicio planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, de que funcionan eficazmente.

(k) Un resumen de los procedimientos aplicados por el auditor del servicio con el fin de obtener una seguridad razonable y una declaración de que el auditor del servicio considera que la evidencia que ha obtenido es suficiente y adecuada para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.

(l) Una declaración sobre las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo que supone extrapolar a periodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

(m) La opinión del auditor del servicio, expresada de forma positiva, de que, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:

(i) En el caso de un informe tipo 2:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado durante el periodo determinado;

b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y

c. los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, funcionaron eficazmente durante el periodo especificado.

(ii) En el caso de un informe tipo 1:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado en la fecha determinada; y

b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada.

(n) La fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que no será anterior a la fecha en la cual el auditor del servicio haya obtenido la evidencia en la que se basa la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio.

(o) El nombre del auditor del servicio y el lugar de la jurisdicción en la cual ejerce.

54. En el caso de un informe tipo 2, el informe de aseguramiento del auditor del servicio incluirá una sección separada después de la opinión, o un anexo, en el cual se describen las pruebas de controles realizadas y los resultados de las mismas. En la descripción de las pruebas de controles, el auditor del servicio enumerará claramente los controles que fueron probados, indicará si los elementos que fueron probados representan la totalidad o una selección de los elementos que componen la población, e indicará la naturaleza de las pruebas con el detalle suficiente para permitir que los auditores de las entidades usuarias determinen el efecto de dichas pruebas sobre sus valoraciones del riesgo. Si se han detectado desviaciones, el auditor del servicio incluirá la extensión de las pruebas realizadas que permitieron la detección de las desviaciones (incluido el tamaño de la muestra cuando se recurrió al muestreo), y el número y la naturaleza de las desviaciones observadas. El auditor del servicio informará sobre las desviaciones incluso si, sobre la base de las pruebas realizadas, ha concluido que el objetivo de control relacionado se alcanzó. (Ref.: Apartados A18 y A49)

Opiniones modificadas

55. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que: (Ref.: Apartados A50–A52)

(a) La descripción realizada por la organización de servicios no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, el sistema tal como fue diseñado e implementado;

(b) los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción no estaban adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales;

(c) en el caso de un informe tipo 2, los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron, no funcionaron eficazmente, en todos los aspectos materiales; o

(d) el auditor del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente,

la opinión del auditor del servicio será una opinión modificada y su informe de aseguramiento incluirá una sección con una descripción clara de todas las razones para la modificación.

Otras responsabilidades de comunicación

56. Si ha llegado a conocimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, fraude o errores no corregidos atribuibles a la organización de servicios que no sean claramente insignificantes y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, determinará si la cuestión ha sido adecuadamente comunicada a las entidades usuarias afectadas. Si la cuestión no ha sido comunicada y la organización de servicios rehúsa hacerlo, el auditor del servicio llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref.: Apartado A53)

***

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref.: Apartados 1, 3)

A1. El control interno es un proceso cuya finalidad es proporcionar una seguridad razonable en relación con la consecución de objetivos relacionados con la fiabilidad de la información financiera, a la eficacia y eficiencia de las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y con los objetivos de cumplimiento pueden ser relevantes para el control interno de una entidad usuaria relacionado con la información financiera. Dichos controles pueden estar relacionados con afirmaciones sobre presentación y revelación con respecto a saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar, o pueden estar relacionados con evidencia que el auditor de la entidad usuaria evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización de servicios de procesamiento de nóminas relativos al pago de las retenciones a las autoridades pertinentes en los plazos establecidos pueden ser relevantes para una entidad usuaria puesto que la demora en el pago puede originar intereses y multas que tendrían como resultado un pasivo para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de determinadas transacciones de inversión desde la perspectiva de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la presentación y revelación de transacciones y saldos contables por una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si es probable que los controles de una organización de servicios relativos a las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera es una cuestión de juicio profesional, por lo que respecta a los objetivos de control fijados por la organización de servicios y lo adecuado de los criterios.

A2. Es posible que la organización de servicios no pueda afirmar que el sistema está adecuadamente diseñado cuando, por ejemplo, la organización está utilizando un sistema que ha sido diseñado por una entidad usuaria o que ha sido estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la inextricable relación entre lo adecuado del diseño de los controles y su eficacia operativa, la ausencia de una declaración con respecto a lo adecuado del diseño probablemente impida al auditor del servicio concluir que los controles proporcionan una seguridad razonable de que se han alcanzado los objetivos de control y, en consecuencia, le impida opinar sobre la eficacia operativa de los controles. Como alternativa, el profesional ejerciente puede elegir aceptar un encargo de procedimientos acordados para realizar pruebas de controles, o un encargo de conformidad con la NIEA 3000 para concluir sobre si, sobre la base de pruebas de controles, los controles han funcionado como se describe.

Definiciones (Ref.: Apartados 9(d), 9(g))

A3. La definición de "controles en la organización de servicios" cubre aspectos de los sistemas de información de las entidades usuarias mantenidos por la organización de servicios y puede cubrir también aspectos de uno o más de los demás componentes del control interno en la organización de servicios. Por ejemplo, puede cubrir aspectos del entorno de control de una organización de servicios y de sus actividades de seguimiento y de control cuando están relacionados con los servicios prestados. No cubre, sin embargo, controles en una organización de servicios que no están relacionados con la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella, por ejemplo, controles relacionados con la preparación de sus propios estados financieros.

A4. Cuando se utiliza el método de inclusión, los requerimientos de esta NIEA también se aplican a los servicios prestados por la subcontratación, incluida la obtención de un acuerdo relativo a las cuestiones del apartado 13(b) (i) – (v) aplicables a la subcontratación en vez de a la organización de servicios. La aplicación de procedimientos en la subcontratación implica una coordinación y comunicación entre la organización de servicios, la subcontratación y el auditor del servicio. El método de inclusión por lo general sólo es factible si la organización de servicios y la subcontratación están relacionadas, o si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la subcontratación.

Requerimientos de ética (Ref.: Apartado 11)

A5. El auditor del servicio está sometido a los requerimientos de independencia aplicables, que normalmente comprenden las Partes A y B del Código de Ética del IESBA, junto con los requerimientos del país si éstos son más restrictivos. En la realización de un encargo de conformidad con esta NIEA, el Código de Ética del IESBA no obliga a que el auditor del servicio sea independiente de cada entidad usuaria.

Dirección y responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A6. La estructura de los órganos de dirección y gobierno varía según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Tal diversidad implica que no sea posible que la presente NIEA especifique para todos los encargos las personas con las que el auditor deberá ponerse en contacto en relación con cuestiones específicas. Por ejemplo, puede ocurrir que la organización de servicios sea un segmento de un tercero y no una entidad jurídica independiente. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Aceptación y continuidad

***Capacidad y competencia para realizar el encargo* (Ref.: Apartado 13(a)(i))**

A7. La capacidad y competencia necesarias para realizar el encargo comprenden cuestiones como las siguientes:

- Conocimiento del sector correspondiente;
- conocimiento de las tecnologías y sistemas de la información;
- experiencia en la valoración de riesgos en cuanto a su relación con el diseño adecuado de controles; y
- experiencia en el diseño y aplicación de pruebas de controles y en la evaluación de los resultados.

***Declaración de la organización de servicios* (Ref.: Apartado 13(b)(i))**

A8. La negativa por parte de la organización de servicios, de proporcionar una declaración por escrito, posterior al acuerdo del auditor del servicio de aceptar o de continuar un encargo, constituye una limitación al alcance que es causa de renuncia a dicho encargo. Si las disposiciones legales o reglamentarias no le permiten renunciar, el auditor de la entidad prestadora del servicio deniega la opinión.

***Base razonable para la declaración de la organización de servicios* (Ref.: Apartado 13(b)(ii))**

A9. En el caso de un informe tipo 2, la declaración de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella funcionaron eficazmente a lo largo del periodo determinado. Dicha declaración se puede fundamentar en las actividades de seguimiento realizadas por la organización de servicios. El seguimiento de los controles es un proceso cuyo fin es evaluar la eficacia de los controles a lo largo del tiempo. Implica la evaluación de la eficacia de los controles de manera oportuna, identificando e informando sobre las deficiencias a las personas adecuadas de la organización de servicios, y la adopción de las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios realiza el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones independientes o una combinación de ambas. Cuanto mayor sea el grado y la efectividad de las actividades de seguimiento continuo, menor necesidad habrá de evaluaciones independientes. Las actividades de seguimiento continuo a menudo están integradas en las actividades recurrentes normales de la organización de servicios y comprenden las actividades de dirección y de supervisión normales. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares pueden contribuir al seguimiento de las actividades de la organización de servicios. Las actividades de seguimiento pueden comprender también la utilización de información comunicada por terceros, tales como reclamaciones de clientes y observaciones del regulador, la cual puede indicar la existencia de problemas o poner en evidencia áreas que necesitan ser mejoradas. El hecho de que el auditor del servicio vaya a informar sobre la eficacia operativa de los controles no sustituye los propios procesos de la organización de servicios para proporcionar una base razonable para su declaración.

***Identificación de riesgos* (Ref.: Apartado 13(b)(iv))**

A10. Como se indica en el apartado 9(c), los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar. Por ejemplo, el riesgo de que una transacción se registre por un importe erróneo o en el periodo erróneo puede expresarse como un objetivo de control de que las transacciones se registren por el importe y en el periodo correcto. La organización de servicios tiene la responsabilidad de identificar los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control

indicados en la descripción de su sistema. La organización de servicios puede tener un proceso formal o informal para la identificación de los riesgos relevantes. Un proceso formal puede incluir la estimación de la significatividad de los riesgos que se hayan identificado, la evaluación de su probabilidad de ocurrencia y la decisión sobre medidas para hacerles frente. No obstante, puesto que los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar, una concienzuda identificación de los objetivos de control a la hora de diseñar y de implementar el sistema de la organización de servicios puede constituir en sí un proceso informal para la identificación de riesgos relevantes.

***Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref.:* Apartado 14)**

A11. La solicitud de modificar el alcance del encargo puede no estar justificada razonablemente cuando, por ejemplo, dicha solicitud se hace con el fin de excluir determinados objetivos de control del alcance del encargo ya que es probable que, en caso contrario, la opinión del auditor del servicio fuera una opinión modificada, o cuando la organización de servicios rehúsa proporcionar al auditor del servicio una declaración escrita y se le solicita que realice el encargo de acuerdo con la NIEA 3000.

A12. Una solicitud de modificar el alcance del encargo puede estar razonablemente justificada cuando, por ejemplo, dicha solicitud tiene como finalidad excluir del encargo a una subcontratación en el caso de que la organización de servicios no pueda organizar el acceso del auditor del servicio y se modifique el método empleado para tratar los servicios prestados por dicha subcontratación del método de inclusión al de exclusión.

Evaluación de la adecuación de los criterios (Ref.: Apartados 15–18)

A13. Es necesario que los usuarios a los que se destina el informe tengan acceso a los criterios para permitirles comprender el fundamento de la declaración de la organización de servicios sobre la presentación fiel de su descripción del sistema, lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, la eficacia operativa de los controles relacionados con los objetivos.

A14. La NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros, que el auditor de la entidad prestadora del servicio determine si los criterios a utilizar son adecuados y la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis.[11] La materia subyacente objeto de análisis es la condición subyacente de interés para los usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento. En el siguiente cuadro se muestran la materia objeto de análisis y los criterios mínimos para las opiniones en informes tipo 2 y tipo 1.

	Materia objeto de análisis	**Criterios**	**Comentarios**
Opinión sobre la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios (informes tipo 1 y tipo 2)	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera y está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.	La descripción se presenta fielmente si: (a)presenta el modo en que fue diseñado e implementado el sistema de la organización de servicios así como, en su caso, las cuestiones identificadas en el apartado 16(a)(i)–(viii); (b)en el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción y (c) no omite ni distorsiona información relacionada con el	Es posible que la redacción específica de los criterios para dicha opinión tenga que ser adaptada para ser congruente con criterios fijados, por ejemplo, por disposiciones legales o reglamentarias, por grupos de usuarios o por un organismo profesional. Ejemplos de criterios para dicha opinión pueden verse en el ejemplo de declaración de una organización de servicios en el Anexo 1. En los apartados A21-A24 pueden encontrarse orientaciones adicionales para determinar si se cumplen los criterios. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis[12] para esta opinión es la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y su declaración de que dicha descripción se presenta fielmente).

[11] NIEA 3000 (Revisada) apartados 24(b) y 41.

[12] La "información sobre la materia objeto de análisis" es el resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios	
		alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.		
e) ***Opinión sobre la idoneidad del diseño y la eficacia operativa (Informes tipo 2)***	f) La idoneidad del diseño y la eficacia operativa de aquellos controles que son necesarios para cumplir los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	g) Los controles están adecuadamente diseñados y funcionan eficazmente si: h) (a)la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema;. i) (b)los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados. j) (c)los controles fueron aplicados de manera uniforme tal como estaban diseñados a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas.	k) Cuando se cumplen los criterios para esta opinión, los controles habrán proporcionado una seguridad razonable de que los objetivos de control relacionados fueron logrados durante el periodo especificado. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados y de que funcionan eficazmente).	l) Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son parte de los criterios para este tipo de opiniones. Los objetivos de control indicados diferirán de un encargo a otro. En el caso de que, al formarse una opinión sobre la descripción, el auditor de la entidad prestadora del servicio concluyera que los objetivos de control mencionados no se presentan fielmente, entonces dichos objetivos de control no serían adecuados como parte de los criterios para formarse una opinión ni sobre el diseño ni sobre la eficacia operativa de los controles.
m) ***Opinión sobre la idoneidad del diseño (informes tipo 1)*** n)	o) La idoneidad del diseño de aquellos controles que son necesarios para lograr los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	p) Los controles están adecuadamente diseñados si: q) (a)la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y	s) Cumplir estos criterios no proporciona, en sí, seguridad alguna de que se lograron los objetivos de control ya que no se obtuvo ninguna seguridad sobre el funcionamiento de los controles. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados).	

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios
		r) (b)los controles identificados en dicha descripción, si funcionan según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impiden que se alcancen los objetivos de control indicados.	

A15. En el apartado 16(a) se identifican como apropiados ciertos elementos que se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Es posible que dichos elementos no sean apropiados si el sistema que se describe no es un sistema que procese transacciones, por ejemplo, si el sistema está relacionado con los controles generales sobre el alojamiento ("hosting") de una aplicación de TI pero no con los controles incorporados en la propia aplicación.

Importancia relativa (Ref.: Apartados 19, 54)

A16. En un encargo para informar sobre los controles en una organización de servicios, el concepto de materialidad está relacionado con el sistema sobre el que se informa, no sobre los estados financieros de las entidades usuarias. El auditor del servicio planifica y aplica procedimientos con el fin de determinar si la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, si los controles en la organización de servicios están adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales y, en el caso de un informe tipo 2, si los controles en la organización de servicio funcionan eficazmente en todos los aspectos materiales. El concepto de materialidad tiene en cuenta que el informe de aseguramiento del auditor del servicio proporciona información sobre el sistema de la organización de servicios para satisfacer las necesidades de un amplio rango de entidades usuarias y sus auditores, que tienen conocimiento del modo en que ha sido utilizado dicho sistema.

A17. La materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y al diseño de los controles comprende principalmente la consideración de factores cualitativos, por ejemplo: si la descripción incluye los aspectos significativos del procesamiento de transacciones significativas; si la descripción omite o distorsiona información relevante y la capacidad de los controles, tal como están diseñados, para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarían los objetivos de control. La materialidad en relación con la opinión del auditor del servicio sobre la eficacia operativa de los controles comprende la consideración de factores tanto cuantitativos como cualitativos, por ejemplo, la tasa de desviación tolerable y la tasa de desviación observada (una cuestión cuantitativa), y la naturaleza y causa de cualquier desviación observada (una cuestión cualitativa).

A18. El concepto de materialidad no es aplicable a la hora de revelar los resultados de aquellas pruebas en las que se identificaron desviaciones. Esto es así porque, en las circunstancias particulares de una entidad usuaria específica o del auditor de una entidad usuaria, una desviación puede ser significativa más allá de si, en opinión del auditor del servicio, impide que un control funcione eficazmente. Por ejemplo, el control con el que está relacionada la desviación puede ser especialmente significativo para prevenir un determinado tipo de error que puede ser material en las circunstancias particulares de los estados financieros de una entidad usuaria.

>Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios (Ref.: Apartado 20)

A19. La obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios, así como de los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor de la entidad prestadora del servicio:

- La identificación de los límites de dicho sistema y del modo en que se relaciona con otros sistemas.
- La evaluación de si la descripción realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema que ha sido diseñado e implementado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- La obtención de conocimiento del control interno sobre la preparación de la declaración de la organización de servicios.
- La determinación de los controles que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema.
- La evaluación de si los controles fueron adecuadamente diseñados.
- La evaluación, en el caso de un informe tipo 2, de si los controles funcionaban eficazmente.

A20. Los procedimientos del auditor del servicio para obtener dicho conocimiento pueden incluir:

- Indagar, mediante preguntas a aquellos en la organización de servicios que, a juicio del auditor del servicio, pueden tener información relevante.
- Observar operaciones e inspeccionar documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de transacciones.
- Revisar una selección de acuerdos entre la organización de servicios y entidades usuarias con el fin de identificar sus términos comunes.
- Ejecutar de nuevo procedimientos de control.

Obtención de evidencia relativa a la descripción (Ref.: Apartados 21–22)

A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor de la entidad prestadora del servicio la determinación de si los aspectos de la descripción incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente en todos los aspectos materiales:

- ¿Trata la descripción los principales aspectos del servicio prestado (dentro del alcance del encargo) que sería razonable esperar que fueran relevantes para las necesidades comunes de un amplio rango de auditores las entidades usuarias en la planificación de sus auditorías de los estados financieros de las entidades usuarias?
- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel detalle del cual se puede esperar que proporcione información suficiente a un amplio rango de auditores de las entidades usuarias para obtener conocimiento del control interno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)[13] No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos del procesamiento por la organización de servicios ni de los servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pudiera comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.
- ¿Se ha preparado la descripción de modo que no omita o distorsione la información que pueda afectar las necesidades comunes de las decisiones de un amplio rango de auditores de las entidades usuarias, por ejemplo, contiene la descripción alguna omisión significativa o inexactitudes en el procesamiento que conozca el auditor del servicio?
- Cuando se han excluido del alcance del encargo algunos de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, la descripción ¿identifica claramente los objetivos excluidos?
- ¿Han sido implementados los controles identificados en la descripción?
- ¿Se describen adecuadamente los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso? En la mayoría de los casos, la descripción de los objetivos de control está redactada de forma que se puedan cumplir los objetivos de control mediante un funcionamiento eficaz de los controles implementados únicamente por la organización de servicios. Sin embargo, en algunos casos los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios no los puede cumplir sola la organización de servicios ya que su consecución requiere que determinados controles sean implementados por las entidades usuarias. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, los objetivos de control son determinados por un regulador. Cuando la descripción incluya controles complementarios de las entidades usuarias, la descripción los identifica por separado junto con los objetivos de control específicos que no puede alcanzar sola la organización de servicios.

[13] *NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de Incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Si se ha utilizado el método de inclusión, la descripción ¿identifica por separado los controles en la organización de servicios y los controles en la subcontratación? Si se ha utilizado el método de exclusión, la descripción ¿identifica las funciones realizadas por la subcontratación? Cuando se utiliza el método de exclusión, no es necesario que la descripción describa de manera detallada el procesamiento o los controles en la subcontratación.

A22. Los procedimientos del auditor del servicio para evaluar la presentación fiel de la descripción pueden incluir:

- Considerar la naturaleza de las entidades usuarias y el modo en que los servicios prestados por la organización de servicios pueden afectarlas, por ejemplo, si las entidades usuarias pertenecen a un determinado sector y si son reguladas por autoridades gubernamentales.
- Lectura de contratos tipo o de cláusulas estándar de contratos (en su caso) con entidades usuarias para obtener conocimiento de las obligaciones contractuales de la organización de servicios.
- Observar los procedimientos realizados por el personal de la organización de servicios.
- Revisar los manuales de políticas y procedimientos de la organización de servicios y otra documentación de los sistemas, por ejemplo, flujogramas y narrativas.

A23. En el apartado 21(a) se requiere que el auditor del servicio evalúe si los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor del servicio dicha evaluación:

- ¿Han sido fijados los objetivos de control por la organización de servicios o por terceros externos, tales como un regulador, un grupo de usuarios o un organismo profesional que aplican un proceso establecido transparente?
- Cuando los objetivos de control indicados han sido fijados por la organización de servicios, ¿están relacionados con los tipos de afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de un amplio rango de entidades usuarias, con las que es razonable esperar que estén relacionados los controles en la organización de servicios? Aunque por lo general el auditor del servicio no podrá determinar el rnodo en el que los controles en una organización de servicios se relacionan específicamente con las afirmaciones incorporadas en los estados financieros de distintas entidades usuarias, utiliza su conocimiento de la naturaleza del sistema de la organización de servicios, así como de los controles y de los servicios que se prestan para identificar los tipos de afirmaciones con los que pueden estar relacionados los controles.
- Cuando los objetivos de control han sido fijados por la organización de servicios ¿son completos? Un conjunto completo de objetivos de control puede proporcionar a un amplio rango de auditores usuarios un marco para evaluar el efecto de los controles en la organización de servicios sobre las afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias.

A24. Los procedimientos del auditor del servicio para determinar si se ha implementado el sistema de la organización de servicios pueden ser similares a, y realizarse conjuntamente con, los procedimientos para obtener conocimiento de dicho sistema. También pueden comprender el seguimiento de elementos en el sistema de la organización de servicios y, en el caso de un informe tipo 2, la realización de indagaciones específicas sobre cambios en controles que fueron implementados durante el periodo. Los cambios que son significativos para las entidades usuarias o para sus auditores se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles (Ref.: Apartados 23, 28(b))

A25. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporcionaría, en caso de que se aplicara de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales. Sin embargo, la organización de servicios o

el auditor del servicio no conocen las circunstancias que determinarían en cada entidad usuaria que una incorrección producida por una desviación de un control sea material para dicha entidad usuaria. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor de una entidad usuaria, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

A26. El auditor del servicio puede considerar la utilización de flujogramas, cuestionarios o árboles de decisión para facilitar el conocimiento del diseño de los controles.

A27. Los controles pueden consistir en un cierto número de actividades dirigidas al cumplimiento de un objetivo de control. Por lo tanto, si el auditor del servicio evalúa que ciertas actividades no son eficaces para alcanzar un determinado objetivo de control, la existencia de otras actividades puede permitir al auditor del servicio concluir que los controles relacionados con el objetivo de control están adecuadamente diseñados.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

***Evaluación de la eficacia operativa* (Ref.: Apartado 24)**

A28. Desde el punto de vista de una entidad usuaria o del auditor de una entidad usuaria, un control funciona adecuadamente si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, la organización de servicios o el auditor del servicio no conocen las circunstancias, al nivel de cada entidad usuaria, por las que una desviación de un control produciría una incorrección y, en su caso, si esta fuera material. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor del servicio, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Del mismo modo, la organización de servicios o el auditor del servicio no están en condiciones de determinar si una desviación de un control observada ocasionaría una incorrección material desde el punto de vista de una determinada entidad usuaria.

A29. La obtención de conocimiento de los controles suficiente para opinar sobre la idoneidad de su diseño no es evidencia suficiente con respecto a su eficacia operativa, salvo si existe alguna automatización que garantice un funcionamiento sistemático de los controles tal como fueron diseñados e implementados. Por ejemplo, la obtención de información sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia sobre el funcionamiento del control en otros momentos. No obstante, debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la realización de procedimientos para determinar el diseño de un control automatizado y si ha sido implementado puede servir como evidencia de la eficacia operativa de dicho control, supeditada a la evaluación y prueba por el auditor del servicio de otros controles, tales como los controles sobre cambios en los programas.

A30. Para ser de utilidad a los auditores de las entidades usuarias, un informe tipo 2 cubre por lo general un periodo mínimo de seis meses. Si el periodo es inferior a seis meses, el auditor del servicio puede considerar adecuado describir en su informe de aseguramiento los motivos de un periodo más corto. Las circunstancias que pueden dar lugar a un informe que cubra menos de seis meses incluyen cuando (a) se contrata al auditor del servicio en una fecha próxima a aquella en la que se ha de emitir el informe sobre controles; (b) la organización de servicios (o un determinado sistema o aplicación) lleva menos de seis meses en funcionamiento; o (c) se han realizado cambios significativos en los controles y no es factible esperar seis meses antes de emitir un informe o emitir un informe que cubra el sistema tanto antes como después de los cambios.

A31. Puede ocurrir que determinados procedimientos de control no dejen evidencia de su funcionamiento que pueda ser probada en una fecha posterior y, en consecuencia, es posible que el auditor del servicio tenga necesidad de probar la eficacia operativa de dichos procedimientos de control en varios momentos a lo largo del periodo cubierto por el informe.

A32. El auditor del servicio proporciona una opinión sobre la eficacia operativa de los controles durante cada periodo, por lo tanto, se necesita suficiente evidencia adecuada del funcionamiento de los controles durante el periodo actual para que el auditor del servicio pueda expresar una opinión. Sin embargo, el conocimiento de desviaciones observadas en anteriores encargos puede llevar al auditor del servicio a incrementar la extensión de las pruebas durante el periodo actual.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***Prueba de controles indirectos* (Ref.: Apartado 25(b))**

A33. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia que soporte que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor del servicio decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión de los informes de excepciones que detallan ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) se consideran controles "indirectos".

A34. Debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera juntamente con la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles generales de la organización de servicios (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia importante sobre su eficacia operativa.

***Medios de selección de elementos para su comprobación* ((Ref.: Apartados 25(c), 27)**

A35. Los medios de que dispone el auditor del servicio para seleccionar los elementos que serán comprobados son:

(a) Selección de todos los elementos (examen a 100%). Puede resultar adecuado para probar controles que no son aplicados con frecuencia, por ejemplo, trimestralmente, o cuando la evidencia relativa a la aplicación del control hace que sea eficiente una prueba a 100%.

(b) Selección de elementos específicos. Puede resultar adecuado cuando una prueba al 100% no sería eficiente y el muestreo no sería eficaz, como, por ejemplo, cuando se prueban controles que no se aplican con la suficiente frecuencia como para que exista una población amplia para el muestreo, controles que se aplican mensual o diariamente; y

(c) Muestreo. Puede resultar adecuado para probar controles que son aplicados con frecuencia de manera uniforme y que dejan evidencia documentada de su aplicación.

A36. Aunque el examen selectivo de elementos específicos a menudo sea un medio eficiente de obtención de evidencia, no constituye muestreo. Los resultados de procedimientos aplicados a elementos seleccionados de esta manera no se pueden extrapolar a la población total; en consecuencia, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia sobre el resto de la población. Por otra parte, el muestreo tiene como finalidad permitir que se obtengan conclusiones sobre la totalidad de la población basadas en la comprobación de una muestra extraída de la misma.

El trabajo de la función de auditoría interna

***Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna* (Ref.: Apartado 30)**

A37. La función de auditoría interna puede ser responsable de proporcionar análisis, evaluaciones, seguridad, recomendaciones y otra información a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. La función de auditoría interna en una organización de servicios puede realizar actividades relacionadas con el sistema de control interno de la propia organización de servicios o actividades relacionadas con los servicios y sistemas, incluidos los controles, que la organización de servicios proporciona a las entidades usuarias.

***Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización* (Ref.: Apartado 33)**

A38. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de procedimientos diferentes o menos extensos que los que normalmente se requerirían:

- La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a realizar, por los auditores internos son bastante limitados.
- El trabajo de los auditores internos se refiere a controles que son menos significativos para las conclusiones del auditor del servicio.
- El trabajo realizado, o a realizar por los auditores internos no requiere juicios subjetivos o complejos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

***Utilización del trabajo de la función de auditoría interna* (Ref.: Apartado 34)**

A39. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del auditor del servicio sobre trabajo específico de los auditores internos dependerá de su evaluación de la importancia de dicho trabajo para sus conclusiones (por ejemplo, la importancia de los riesgos que los controles probados intentan mitigar), de la evaluación de la función de auditoría interna y de la evaluación del trabajo específico de los auditores internos.

- El examen de elementos ya examinados por los auditores internos;
- el examen de otros elementos similares; y
- la observación de procedimientos realizados por los auditores internos.

***Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio* (Ref.: Apartados 36-37)**

A40. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la organización de servicios como se requiere que lo sea el auditor del servicio cuando realiza el encargo. El auditor del servicio es el único responsable de la opinión que expresa en su informe de aseguramiento y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.

A41. La descripción por el auditor del servicio del trabajo realizado por la función de auditoría interna se puede presentar de varias maneras, por ejemplo:

- Mediante la inclusión de material introductorio en la descripción de las pruebas de controles indicando que al realizar las pruebas de controles se utilizó determinado trabajo de la función de auditoría interna.
- Mediante la atribución de determinadas pruebas a la auditoría interna.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartados 38, 40)

A42. Las manifestaciones escritas que se exigen en el apartado 38 son independientes de y adicionales a, la declaración de la organización de servicios que se define en el apartado 9(o).

A43. Si la organización de servicios no facilita las manifestaciones escritas requeridas de conformidad con el apartado 38(c) de esta NIEA, puede resultar apropiado que la opinión del auditor del servicio sea una opinión modificada de conformidad con el apartado 55(d) de esta NIEA.

Otra información (Ref.: Apartado 42)

A44. El Código de Ética del IESBA requiere que el auditor del servicio no se vincule con información cuando considere que la misma:

(a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u

(c) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.[14]

Si otra información que se incluye en un documento que contiene la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios junto con el informe de aseguramiento del auditor del servicio contiene información orientada a futuro tal como planes de recuperación o de contingencia, o planes para modificaciones al sistema que tratarán las desviaciones que se identifican en el informe de aseguramiento del auditor del servicio, o manifestaciones de carácter promocional que no pueden ser razonablemente fundamentadas, el auditor del servicio puede solicitar que dicha información sea eliminada o reformulada.

A45. Si la organización de servicios rehúsa eliminar o reformular la otra información, entre las actuaciones adicionales que resultarían adecuadas se incluye, por ejemplo:

- Solicitar a la organización de servicios que obtenga asesoramiento jurídico para determinar el modo de actuar adecuado.

[14] Código de Ética del IESBA, apartado 110.2.

- Describir la incongruencia material o la incorrección de hecho material en el informe de aseguramiento.
- Retener el informe de aseguramiento hasta que se resuelva la cuestión.
- Renunciar al encargo.

Documentación (Ref.: Apartado 51)

A46. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.[15] Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60 días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.[16]

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref.: Apartado 53)

A47. Los Anexos 1 y 2 contienen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento del auditor del servicio y de las correspondientes declaraciones de la organización de servicios.

Usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento del auditor del servicio y propósito de este (Ref.: Apartado 53(e))

A48. Los criterios utilizados en los encargos para informar sobre los controles en una organización de servicios únicamente son relevantes para proporcionar información sobre el sistema de la organización de servicios, incluidos los controles, a aquéllos que tienen conocimiento del modo en que el sistema ha sido utilizado por las entidades usuarias para la preparación de información financiera. En consecuencia, este hecho se menciona en el informe de aseguramiento del auditor del servicio. Adicionalmente, el auditor del servicio puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a los que se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

***Diseño y aplicación de pruebas de controles* (Ref.: Apartado 54)**

A49. En la descripción de la naturaleza de las pruebas de controles para un informe tipo 2, es útil para los lectores del informe de aseguramiento del auditor del servicio si este incluye:

- Los resultados de todas las pruebas en las que se han identificado desviaciones, incluso si se han identificado otros controles que permiten al auditor del servicio concluir que el objetivo de control relevante se ha alcanzado o si el control probado ha sido posteriormente eliminado de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- Información sobre los factores causantes de las desviaciones identificadas, siempre que el auditor del servicio los haya identificado.

***Opiniones modificadas* (Ref.: Apartado 55)**

A50. En el Anexo 3 se incluyen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio.

A51. Incluso cuando el auditor del servicio haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar), puede ser adecuado que describa en el párrafo de fundamento de la modificación los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada y los efectos correspondientes.

A52. Cuando la denegación (abstención) de opinión se produzca por una limitación al alcance, por lo general no es adecuado identificar los procedimientos realizados ni incluir declaraciones que describan las características del encargo del auditor del servicio; hacerlo podría restar visibilidad a la denegación (abstención) de opinión.

---

[15] NICC 1, apartado 45
[16] NICC 1, apartado A54.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otras responsabilidades de comunicación (Ref.: Apartado 56)

A53. Entre las actuaciones adecuadas para responder a las circunstancias mencionadas en el apartado 56, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se incluyen:

- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicación con los responsables del gobierno de la organización de servicios.
- Determinar si debe comunicar con terceros (por ejemplo, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor del servicio informe a una autoridad competente ajena a la entidad o al auditor externo de la organización de servicios,[17] o establecer responsabilidades según las cuales puede ser adecuado informar de ello según las circunstancias).
- Modificación de la opinión del auditor del servicio o inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones.
- Renunciar al encargo.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A47)

Ejemplos de declaraciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de declaraciones de la organización de servicios son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Ejemplo de declaración tipo 2 de la organización de servicios

Declaración de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [*tipo o nombre del mismo*] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes. [*Nombre de la entidad*] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta fielmente *el sistema [tipo o nombre de este] para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo de [fecha] a [fecha].* Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:

- los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;
- Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
- Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfirió a los informes preparados para los clientes.
- El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
- El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
- Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de

[17] Véanse, por ejemplo, las Secciones 225.44 a 225.48 del Código del IESBA.

control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.

- Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

(ii) Incluye los principales detalles de los cambios que se han producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo de [fecha] a [fecha].

(iii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;

(ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control; y

(iii) los controles se aplicaron de manera congruente tal y como fueron diseñados, y los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas, a lo largo del periodo de *[fecha]* a *[fecha]*.

Ejemplo 2: Ejemplo de declaración tipo 1 de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado *el sistema [tipo o nombre de este]* y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, **incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera. *[Nombre de la entidad]* confirma que:**

(a) La descripción adjunta en las páginas [bb-cc] presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] para procesar las transacciones de los clientes a [fecha]. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:

- los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;
- Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
- Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes preparados para los clientes.
- El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
- El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
- Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de

control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.

- Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

(ii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a *[fecha]*. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;

(ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A47)

Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [tipo o nombre de este] para procesar transacciones de clientes durante el periodo de [fecha] a [fecha] en páginas [bb–cc] (la descripción), y sobre el diseño y funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.[18]

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

[18] Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[19] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y el funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema, y sobre el diseño y eficacia operativa de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados o no funcionen eficazmente. Nuestros procedimientos incluyeron probar la eficacia operativa de los controles que consideramos necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción. Un encargo de seguridad de este tipo también comprende la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [aa].

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

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas. Así mismo, la extrapolación de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan convertirse en inadecuados o fallar.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página [aa]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

(a) La descripción presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] como se diseñó e implementó durante el periodo de [fecha] a [fecha];

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción estuvieron adecuadamente diseñados durante el periodo de [fecha] a [fecha]; y

(c) Los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción se alcanzaron, funcionaron eficazmente durante el periodo de [fecha] a [fecha].

Descripción de las pruebas de controles

[19] NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Los controles específicos que se probaron y la naturaleza, momento de realización y resultados de dichas pruebas se detallan en las páginas [yy–zz].

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de controles de las páginas [yy–zz] se han preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor del servicio.

Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [tipo o nombre de este] para procesar transacciones de clientes a [fecha] (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.[20]

No hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[21] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema y sobre el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente

---

[20] Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

[21] NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

diseñados. Un encargo de aseguramiento de este tipo también incluye la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos de control que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [aa].

Como indicamos anteriormente, no hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

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

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página [aa]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

(a) La descripción presenta fielmente el sistema [tipo o nombre de este] a [fecha] como se diseñó e implementó; y

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a *[fecha].*

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe se ha preparado únicamente para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] de la organización de servicios XYZ y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Anexo 3

(Ref.: Apartado A50)

Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes modificados son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones. Se basan en los ejemplos de informes del Anexo 2.

Ejemplo 1: Opinión con salvedades - la descripción del sistema realizada por la organización de servicios no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales.

...

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

...

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

Fundamento de la opinión con salvedades

La descripción adjunta indica en la página [mn] que la organización de servicios XYZ utiliza números de identificación de los operadores y claves para impedir accesos no autorizados al sistema. Basándonos en nuestros procedimientos, los cuales incluyeron indagaciones mediante preguntas al personal y la observación de las actividades, hemos determinado que los números de identificación de los operadores y las claves se utilizan en las Aplicaciones A y B pero no en las Aplicaciones C y D.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

Ejemplo 2: Opinión con salvedades – los controles no están adecuadamente diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcancen, aunque los controles funcionen eficazmente.

...

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

...

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se indica en la página [mn] de la descripción adjunta, de vez en cuando la organización de servicios XYZ realiza cambios en los programas de las aplicaciones con el fin de corregir deficiencias o de aumentar su capacidad. Los procedimientos que se siguen para determinar si se deben realizar cambios, para el diseño de los cambios y para su implementación, no incluyen su revisión y aprobación por personas autorizadas que sean independientes de las que participan en la realización de los cambios. Tampoco se han establecido requisitos de probar tales cambios o de proporcionar los resultados de las pruebas a un revisor autorizado antes de implementar los cambios.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la afirmación de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 3: Opinión con salvedades – los controles no funcionaron con eficacia durante el periodo especificado (sólo en informes tipo 2)

...

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

...

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

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. Sin embargo, como se indica en la página [mn] de la descripción, dicho control no funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa debido a un error de programación. El resultado fue que no se cumpliera el objetivo de control "Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos" durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa. XYZ implementó un cambio en el programa que realiza el cálculo y nuestras pruebas indican que funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades: (...)

Ejemplo 4: Opinión con salvedades – El auditor de la entidad prestadora del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente

...

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

...

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

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. No obstante, los registros electrónicos de la realización de dicha conciliación durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa fueron borrados como resultado de un error de procesamiento informático y, en consecuencia, no pudimos probar el funcionamiento de dicho control durante ese periodo. En consecuencia, no pudimos determinar si el objetivo de control "Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos" funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3410: ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

(Aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1
Alcance de esta NIEA	2-11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
NIEA 3000	15
Aceptación y continuidad del encargo	16–18
Planificación	19
Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo	20-22
Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	23–34
Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores	35-56
Utilización del trabajo de otros profesionales	57
Manifestaciones escritas	58–60
Hechos posteriores	61
Información comparativa	62–63
Otro tipo de información	64
Documentación	65–70
Revisión del control de calidad de los encargos	71
Formación de la conclusión de aseguramiento	72–75
Contenido del informe de aseguramiento	76–77
Otros requerimientos de comunicación	78
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Introducción	A1–A7
Definiciones	A8–A16
NIEA 3000	A17
Aceptación y continuidad del encargo	A18-A37
Planificación	A38–A43
Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo	A44-A51
Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A52-A89
Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores	A90-A112
Utilización del trabajo de otros profesionales	A113-A115
Manifestaciones escritas	A116
Hechos posteriores	A117
Información comparativa	A118-A123
Otro tipo de información	A124-A126
Documentación	A127–A129
Revisión del control de calidad de los encargos	A130
Formación de la conclusión de aseguramiento	A131-A133
Contenido del informe de aseguramiento	A134-A152
Anexo 1: Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero debe interpretarse junto con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Introducción

1. Dada la relación entre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y los cambios climáticos, muchas entidades están cuantificando sus emisiones de GEI con fines de gestión interna, y muchas de ellas también están preparando una declaración de GEI:
   (a) como parte de un régimen normativo de información a revelar;
   (b) como parte de un plan de comercialización de emisiones; o
   (c) para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria. La información a revelar voluntaria, por ejemplo, se puede publicar como un documento independiente, como parte de un informe de sostenibilidad más amplio o en un informe anual de la entidad, o crearlo para sustentar su inclusión en un "registro de carbono".

Alcance de esta NIEA

2. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.

3. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref.: Apartados A1–A2)

   (a) Esta NIEA se aplica a los procedimientos de aseguramiento realizados con respecto a la declaración de GEI, excepto cuando la declaración de GEI es una parte relativamente menor de la información global sujeta a encargos de aseguramiento; y
   (b) la NIEA 3000 (Revisada)[1] (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.

4. Esta NIEA no trata ni proporciona orientación específica para los encargos de aseguramiento que deben informar acerca de:

   (a) declaraciones de emisiones, excepto emisiones de GEI, por ejemplo, óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO2). Esta NIEA puede proporcionar orientación para tales encargos;[2]
   (b) otra información relacionada con GEI, tal como las "huellas" del ciclo de vida de un producto, información "de base" hipotética e indicadores de rendimiento clave basados en los datos de las emisiones; o (Ref.: Apartado A3)
   (c) instrumentos, procesos o mecanismos, tales como proyectos de compensación utilizados por otras entidades como deducciones de emisiones. Sin embargo, cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que están sujetas al encargo de aseguramiento, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones, según corresponda (ver apartado 76(f)).

Encargos sobre afirmaciones y encargos de informes directos

5. El *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos de constatación.[3]

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

---

[1] NIEA 3000 (Revisada) , *Encargos de aseguramiento, distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.*.
[2] NOx (es decir, NO y NO_2, los cuales difieren del óxido de nitrógeno de los GEI, N_2O) y SO_2 están asociados con la "lluvia ácida" en lugar de los cambios climáticos.
[3] NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(ii)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

6. La NIEA 3000 (Revisada) indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.[4]Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.

7. Tanto en los encargos de seguridad razonable como en los encargos de seguridad limitada de una declaración de GEI, el profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos de aseguramiento, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones. La determinación de los procedimientos de aseguramiento acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que las declaraciones de GEI cubren una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos pueden variar considerablemente de encargo a encargo.

8. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIEA se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente llevará a cabo en un encargo de seguridad limitada variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que un encargo de seguridad razonable.[5] Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en un formato de columna con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) después del número de apartado. A pesar de que algunos procedimientos solo son requeridos para los encargos de seguridad razonable, estos pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada (ver también apartado A90, que incluye las diferencias principales entre los procedimientos posteriores del profesional ejerciente para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada relacionado con una declaración de GEI). (Ref.: Apartados A4, A90)

Relación con la NIEA 3000, otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

9. Al profesional se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza, la NIEA 3000 (Revisada) y amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 (Revisada) debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad.(Ref: Apartado A17)

10. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes[6]También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[7] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref.: Apartados A5–A6)

11. Cuando el encargo está sujeto a disposiciones legales o reglamentarias locales o a las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones, esta NIEA no elude dichas disposiciones legales y reglamentarias o las disposiciones del plan. En el caso que las disposiciones legales o reglamentarias o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones difieran de esta NIEA, un encargo llevado en cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, o las disposiciones de un plan en particular, no cumplirán automáticamente con esta NIEA. El profesional ejerciente tiene derecho a

---

4 NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(i)(b)

5 NIEA 3000 (Revisada) apartado 12(a)(iii)

6 ISAE 3000 (Revisada), apartados 3(a), 20 y 34

7 NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

declarar el cumplimiento con esta NIEA además del cumplimiento con las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones del plan de comercialización de emisiones solamente cuando se ha cumplido con todos los requerimientos aplicables de esta NIEA. (Ref.: Apartado A7)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013.

Objetivos

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:

(a) obtener bien seguridad razonable o bien seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión de seguridad razonable o limitada;

(b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente acerca de si:

(i) en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o

(ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; y

(c) comunicar, según lo requiera esta NIEA, de acuerdo con los hallazgos del profesional ejerciente.

Definiciones

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:[8]

(a) Criterios aplicables - Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

(b) Afirmaciones - manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en las declaraciones de GEI y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir.

(c) Año base - Un año específico o un promedio de varios años con los que se comparan las emisiones de la entidad a lo largo del tiempo.

(d) Límite y comercialización - Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos de emisiones y volúmenes unos con otros.

(e) Información comparativa - Las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.

(f) Emisiones - Los GEI que, durante el periodo en cuestión, han sido emitidos a la atmósfera o que hubieran sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. Las emisiones se pueden categorizar de la siguiente manera:

- Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta. (Ref.: Apartado A8)
- Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
  - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume. (Ref.: Apartado A9)

---

[8] Las definiciones presentes en la NIEA 3000 (Revisada) también se aplican a esta NIEA.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas. (Ref.: Apartado A10)

(g) Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte. (Ref.: Apartados A11–A12)

(h) Factor de emisiones – Un factor o un ratio matemático para convertir la medida de una actividad (por ejemplo, litros de combustible consumidos, kilómetros recorridos, la cantidad de animales de una industria pecuaria o toneladas obtenidas de un producto) en una estimación de la cantidad de GEI asociada con dicha actividad.

(i) Plan de comercialización de emisiones – Un método basado en el mercado que se utiliza a fin de controlar los gases de efecto invernadero por medio de incentivos económicos para lograr reducciones en las emisiones de dichos gases.

(j) Entidad – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica (por ejemplo, una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero), o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades (por ejemplo, un negocio conjunto) con la cual las emisiones de la declaración de GEI están relacionadas.

(k) Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno en la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

(l) Procedimientos posteriores - Procedimientos realizados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo pruebas de controles (de ser el caso), pruebas de detalle y procedimientos analíticos.

(m) Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo.[9]

(n) Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO_2) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO_2-e).

(o) Límites de la organización – El límite que determina las operaciones a incluir en la declaración de GEI de la entidad.

(p) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – La cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

(q) Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con referencia hipotética. (Ref.: Apartado A13)

[9] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12 (x)

(r) Cuantificación - El proceso de determinación de la cantidad de GEI relacionados con la entidad, ya sea directa o indirectamente, según su emisión (o eliminación) por parte de ciertas fuentes en particular (o sumideros).

(s) Eliminación – Los GEI que la entidad, durante el periodo en cuestión, ha eliminado de la atmósfera o que hubiera emitido a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. (Ref.: Apartado A14)

(t) Instalación significativa – Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación a la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material. (Ref.: Apartados A15–A16)

(u) Sumidero – Una unidad física o proceso que elimina GEI de la atmósfera.

(v) Fuente – Una unidad física o proceso que libera GEI en la atmósfera.

(w) Tipo de emisión – Un agrupamiento de emisiones basado en, por ejemplo, la fuente de emisión, tipo de gas, región o instalación.

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

15. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada). (Ref.: Apartado A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Aceptación y continuidad del encargo

Cualificaciones, conocimiento y experiencia

16. El socio del encargo:

(a) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones a fin de aceptar la responsabilidad de la conclusión del aseguramiento; y (Ref:

(b) estará conforme con el hecho de que quienes van a realizar el encargo tienen la competencia y capacidades adecuadas, tanto para la cuantificación e información sobre emisiones como en encargos de aseguramiento, para cumplir con el encargo de aseguramiento de acuerdo con esta NIEA. (Ref.: Apartados A18–A19)

Condiciones previas para el encargo

17. Para determinar si concurren las condiciones previas para el encargo:

(a) El socio del encargo determinará que ambos, la declaración de GEI y el encargo, tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios a quienes se destina el informe, teniendo en cuenta, en especial: (Ref.: Apartado A20)

(i) si la declaración de GEI es para excluir emisiones significativas que han sido, o podrían ser, cuantificadas, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias;

(ii) si el encargo es para excluir dar un grado de seguridad sobre las emisiones significativas sobre las cuales la entidad informa, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias; y

(iii) si el encargo es para incluir un grado de seguridad sobre deducciones de emisiones, si la naturaleza del grado de seguridad que el profesional ejerciente obtendrá con respecto a las deducciones y el contenido del informe de aseguramiento que se busca con respecto a ellos es claro, razonable dadas las circunstancias y entendido por la parte contratante. (Ref.: Apartados A11—A12)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(b) Al determinar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)[10], el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref.: Apartados A23–A26)

(i) el método para determinar el límite organizativo de la entidad; (Ref.: Apartados A27–A28)
(ii) los GEI a justificar;
(iii) métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e
(iv) información a revelar adecuada de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A29–A34)

(c) El profesional ejerciente obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad:
(i) de diseñar, implementar y mantener dicho control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de incorrección material, debida a fraude o error;
(ii) relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y (Ref.: Apartado A35)
(iii) de referirse a, o describir en su declaración de GEI , los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló. (Ref.: Apartado A36)

Acuerdo de los términos del encargo

18. Los términos del encargo que la NIEA 3000 (Revisada) [11] requiere que sean acordados incluirán: (Ref.: Apartado A37)
(a) el objetivo y el alcance del encargo;
(b) las responsabilidades del profesional ejerciente;
(c) las responsabilidades de la entidad, que incluyen aquellas descritas en el apartado 17(c);
(d) la identificación de los criterios aplicables para la preparación de la declaración de GEI;
(e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado; y
(f) un reconocimiento de que la entidad acepta proporcionar manifestaciones escritas al momento de la conclusión del encargo.

Planificación

19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000 (Revisada),[12] el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A38–A41)

(a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
(b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización del encargo y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
(c) considerará los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
(d) considerará los resultados de los procedimientos de aceptación o continuidad del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo;
(e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo, incluyendo la participación de expertos y otros profesionales ejercientes y (Ref.: Apartados A42– A43)

[10] NIEA 3000 (Revisada), apartados24(b)(ii)y 41
[11] NIEA 3000 (Revisada), apartado 10.
[12] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

(f) determinará el impacto de la función de auditoría interna de la entidad, en su caso, en el encargo.

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa y la importancia relativa para la ejecución del trabajo al planificar el encargo

20. Al establecer la estrategia global del encargo, el profesional ejerciente determinará la importancia relativa para la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A44–A50)

21. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.

Revisión a medida que el encargo avanza

22. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa de la declaración de GEI en el caso de que disponga, durante la realización del encargo, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref.: Apartado A51)

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno

23. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de lo siguiente: (Ref.: Apartados A52–A53)

(a) Factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes incluidos los criterios aplicables.
(b) La naturaleza de la entidad, lo que incluye:
  (i) La naturaleza de las operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad, que comprende: (Ref.: Apartados A27–A28)
    a. las fuentes e integridad de las emisiones y, de ser el caso, deducciones de emisiones y sumideros;
    b. la contribución de las emisiones globales de cada una de las entidades; y
    c. las incertidumbres asociadas a las cantidades informadas en la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A54–A59)
  (ii) Cambios con relación al periodo anterior en la naturaleza o extensión de las operaciones, incluyendo si han existido fusiones, adquisiciones o ventas de las fuentes de emisión, o externalización de funciones con emisiones significativas; y
  (iii) la frecuencia y naturaleza de las interrupciones en las operaciones. (Ref.: Apartado A60)
(c) La selección y aplicación de métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes por parte de la entidad, incluidas las razones para los cambios correspondientes y la posibilidad de contabilizar dos veces las emisiones en la declaración de GEI.
(d) Los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones, incluida la correspondiente información a revelar.
(e) El objetivo y la estrategia para el cambio climático de la entidad, en su caso, y los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados. (Ref.: Apartado A61)
(f) La supervisión y responsabilidad de la información sobre las emisiones dentro de la entidad.
(g) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna y, en su caso, sus actividades y hallazgos principales con respecto a las emisiones.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

24. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar

los riesgos de incorrección material incluirán los siguientes: (Ref.: Apartados A52–A53, A62)

(a) Las indagaciones ante aquellas personas que, dentro de la entidad, a juicio del profesional ejerciente, poseen información que pueda facilitar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error.
(b) Procedimientos analíticos. (Ref.: Apartados A63–A65)
(c) Observación e inspección. (Ref.: Apartados A66–A68)

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
25L. Para el control interno relativo a la cuantificación de emisiones y preparación de informes de las emisiones, como base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento, por medio de indagaciones, acerca de: (Ref.: Apartados A52–A53, A69–A70) (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; y (c) los resultados del proceso de valoración de riesgos por la entidad.	25R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material: (Ref.: Apartados A52–A53, A70) (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; (c) el proceso de valoración de riesgos por la entidad; (d) las actividades de control relevantes para el encargo, que serán aquellas que a su juicio es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos posteriores que respondan a los riesgos valorados. Un encargo de aseguramiento no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de emisión e información a revelar en la declaración de GEI o cada afirmación correspondiente a estos; y (Ref.: Apartados A71–A72) (e) seguimiento de los controles.
	26R. Al obtener el conocimiento requerido por el apartado 25R, el profesional ejerciente evaluará el diseño de los controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad responsable de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A52–A53)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Otros procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

27. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, este considerará si la información obtenida es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. (Ref.: Apartado A73)

28. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, o falta de cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A84–A86)

29. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo del profesional ejerciente discutirán la probabilidad de incorrección material en la declaración de GEI de la entidad debido a fraude o error y la aplicación de los criterios correspondientes a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará qué cuestiones deben ser comunicadas a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no esté involucrado en la discusión.

30. El profesional ejerciente evaluará si los métodos de cuantificación y las políticas de emisión de informes, incluida la determinación del límite organizativo de la entidad, son adecuados a sus operaciones y congruentes con los criterios aplicables y políticas de emisión de informes y cuantificación utilizadas en la industria en cuestión y en periodos anteriores.

Procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones de la entidad

31. El profesional ejerciente determinará si es necesario, en las circunstancias del encargo, realizar procedimientos en el lugar de las instalaciones significativas. (Ref.: Apartados A15–A16, A74–A77)

Auditoría interna

32. Cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna pertinente al encargo, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartado A78)

    (a) determinará si se utilizarán trabajos específicos de la función de auditoría interna y, en su caso, la extensión de dicha utilización; y
    (b) en caso de utilizar trabajos específicos de la función de auditoría interna, determinará si dichos trabajos son adecuados para los fines del encargo.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
33L. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material: (a) en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartados A79–A80) (b) para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref.: Apartado A81) como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión: (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables.	33R. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material: (a) en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartados A79–A80) (b) en las afirmaciones para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref.: Apartados A81–A82) como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión: (Ref.: Apartado A83) (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables.

Causas de los riesgos de incorrección material

34. Al llevar a cabo los procedimientos requeridos en los apartados 33L o 33R, el profesional ejerciente tendrá en cuenta al menos los siguientes factores: (Ref.: Apartados A84–A89)

(a) la probabilidad de incorrecciones intencionadas en la declaración de GEI; (Ref.: Apartados A84–A86)
(b) la probabilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que por lo general se reconoce que tienen un efecto directo en el contenido de la declaración de GEI; (Ref.: Apartado A87)
(c) la probabilidad de omisión de una emisión potencialmente significativa; (Ref.: Apartado A88(a))
(d) cambios económicos o normativos significativos; (Ref.: Apartado A88(b))
(e) la naturaleza de las operaciones; (Ref.: Apartado A88(c))
(f) la naturaleza de los métodos de cuantificación; (Ref.: Apartado A88(d))
(g) el grado de complejidad al determinar el límite organizativo y si las partes relacionadas están involucradas; (Ref.: Apartado A27–A28)
(h) si existen emisiones significativas ajenas al curso normal de los negocios para la entidad o que por otras razones parecen inusuales; (Ref.: Apartado A88(e))
(i) el grado de subjetividad en la cuantificación de las emisiones; (Ref.: Apartado A88(e))
(j) si las emisiones de Alcance 3 están incluidas en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartado A88(f))
(k) cómo la entidad hace estimaciones significativas y los datos en los que estas se basan. (Ref.: Apartado A88(g))

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

35. El profesional ejerciente diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las declaraciones de GEI. (Ref.: Apartados A90–A93)

36. El profesional ejerciente diseñará y llevará a cabo procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de

incorrección material, teniendo en cuenta el grado de seguridad, razonable o limitada, según corresponda. (Ref.: Apartado A90)

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
37L. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94) (a) considerará los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de incorrección material para los tipos materiales de emisiones e información a revelar; y (Ref.: Apartado A95) (b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97)	37R. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94) (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para los tipos materiales de emisiones e información a revelar, lo que incluye: (Ref.: Apartado A95) (i) la probabilidad de que exista incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de emisión o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y (ii) si el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; y (Ref.: Apartado A96) (c) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97)
	Pruebas de controles 38R. El profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si: (Ref.: Apartado A90(a)) (a) el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; o (Ref.: Apartado A96) (b) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada sobre las

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	afirmaciones. (Ref.: Apartado A98) 39R. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el profesional ejerciente realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref.: Apartado A90) (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles; (b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o (c) resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección material mediante otros procedimientos. *Procedimientos distintos a las pruebas de controles* 40R. Independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de detalle o procedimientos analíticos además de las pruebas de controles, si corresponde, para cada tipo material de emisión o información a revelar. (Ref.: Apartado A90, A94) 41R. El profesional ejerciente considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa. (Ref.: Apartados A90, A99)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material 42L. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102) (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso; (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y (c) desarrollará una expectativa con respecto a las cantidades o proporciones registradas o ratios. 43L. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente hará las indagaciones correspondientes ante la entidad acerca de dichas diferencias. El profesional ejerciente considerará las respuestas a dichas indagaciones con el fin de determinar si otros procedimientos resultan necesarios dadas las circunstancias. (Ref.: Apartado A90(c))	*Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material* 42R. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102) (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y (c) desarrollará una expectativa de las cantidades registradas o ratios suficientemente precisa para identificar posibles incorrecciones materiales. 43R. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente investigará dichas diferencias por medio de: (Ref.: Apartado A90(c)) (a) indagaciones ante la entidad y obtención de evidencia adicional relacionada con las respuestas de la entidad; y (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario, en función de las circunstancias consideradas.
Procedimientos concernientes a las estimaciones 44L. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A103–A104) (a) evaluará si: (i) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios	*Procedimientos concernientes a las estimaciones* 44R. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref.: Apartado A103) (a) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Seguridad limitada	Seguridad razonable
aplicables relacionados con las estimaciones; y (ii) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes; y (b) es necesario aplicar otros procedimientos, en función de las circunstancias consideradas.	las estimaciones; y (b) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes. 45R. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de las estimaciones: (Ref.: Apartado A103) (a) pruebas sobre el modo en que la entidad realizó la estimación y los datos en los que dicha estimación se basó. Para ello, el profesional ejerciente evaluará si: (i) el método de cuantificación utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (ii) las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables. (b) realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles respecto de cómo la entidad realizó la estimación, junto con la aplicación de otros procedimientos adecuados. (c) desarrollo de una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la entidad. Para ello: (i) Si el profesional ejerciente emplea hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la entidad, este obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la entidad para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del profesional ejerciente tiene en cuenta variables relevantes, así como también para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	la estimación puntual de la entidad. (ii) Si el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado utilizar un rango, este reducirá el rango sobre la base de la evidencia disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables.

Muestreo

46. Al diseñar muestras, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento y las características de la población de donde se extraerá la muestra. (Ref.: Apartados A90(b), A105)

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias

47. El profesional ejerciente responderá de manera adecuada a las acciones fraudulentas o indicios de fraude, el incumplimiento o indicios de incumplimiento respecto de las disposiciones legales o reglamentarias identificadas durante el encargo. (Ref.: Apartados A106–A107)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI 48L. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108) (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) obtención, por medio de indagaciones ante la entidad, de conocimiento sobre los ajustes materiales realizados durante la preparación de la declaración de GEI y la consideración de si otros procedimientos son necesarios dadas las circunstancias.	*Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI* 48R. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108) (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) examen de los ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de la declaración de GEI.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada 49L. Si llega llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref.: Apartados A109–A110) (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o (b) determinar que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material (Ref.: Apartado A111)	*Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable* 49R. La valoración de los de incorrección material por parte del profesional ejerciente en las afirmaciones puede cambiar durante el proceso del encargo a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente obtiene evidencia incongruente con la evidencia sobre la cual el profesional ejerciente originalmente basó su valoración, el profesional ejerciente revisará la valoración y modificará los procedimientos planificados en consecuencia. (Ref.: Apartado A109)

Acumulación de incorrecciones identificadas

50. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref.: Apartado A112)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza

51. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar la estrategia global del encargo y el plan del encargo cuando:

(a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo, podrían ser materiales; o

(b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA.

52. Si, a solicitud del profesional ejerciente, la entidad ha examinado un tipo de emisión o información a revelar y ha corregido las incorrecciones detectadas, el profesional ejerciente llevará a cabo procedimientos con respecto al trabajo realizado por la entidad a fin de determinar si las incorrecciones materiales persisten.

Comunicación y corrección de las incorrecciones

53. El profesional ejerciente comunicará oportunamente acerca de todas las incorrecciones acumuladas durante el encargo con el nivel adecuado dentro de la entidad y solicitará a esta última que corrija dichas incorrecciones.

54. Si la entidad rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el profesional ejerciente, éste obtendrá conocimiento de las razones de la entidad para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al desarrollar la conclusión del profesional ejerciente.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

55. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el profesional ejerciente volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

22 de esta NIEA para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de las emisiones reales de la entidad.

56. El profesional ejerciente determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales en forma individual o agregada. Al tomar esta determinación, el profesional ejerciente considerará el tamaño y la naturaleza de las incorrecciones, y las circunstancias específicas de su existencia, en relación con tipos específicos de emisiones o información a revelar y la declaración de GEI (véase el apartado 72).

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente

57. Cuando el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales ejercientes, este:

(a) comunicará claramente con el otro profesional ejerciente acerca del alcance y momento de realización de su trabajo y de los hallazgos del otro profesional ejerciente; y (Ref.: Apartados A113–A114)

(b) evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y el proceso para la inclusión de información relacionada en la declaración de GEI. (Ref.: Apartado A115)

Manifestaciones escritas

58. El profesional ejerciente solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: (Ref.: Apartado A116)

(a) que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo;
(b) que hayan proporcionado al profesional ejerciente toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI;
(c) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
(d) si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables;
(e) que hayan comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes y
(f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI..

59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.

60. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la declaración de GEI o se renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, cuando:

(a) el profesional ejerciente concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b), los cuales estipulan que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son confiables; o

(b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b).

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Hechos posteriores

61. El profesional ejerciente: (Ref.: Apartado A117)

    (a) considerará si los hechos que ocurren entre la fecha de la declaración de GEI y la fecha del informe de aseguramiento requieren ajustes o información a revelar en la declaración de GEI, y evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si dichos hechos están adecuadamente reflejados en la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y

    (b) reaccionará adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de aseguramiento que, de haber sido conocidos por el profesional ejerciente a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de aseguramiento.

Información comparativa

62. Cuando se presenta información comparativa con información sobre las emisiones actuales y toda esa información comparativa, o parte de ella, está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, los procedimientos de este último con respecto a la información comparativa incluirán evaluar si: (Ref.: Apartados A118–A121)

    (a) la información comparativa concuerda con las cifras y otra información revelada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada adecuadamente y esta reexpresión ha sido adecuadamente revelada; y (Ref.: Apartado A121)

    (b) las políticas de cuantificación reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, si dichos cambios han sido debidamente aplicados y adecuadamente revelados.

63. Independientemente de si la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, si llega al conocimiento del profesional ejerciente que puede haber incorrecciones materiales en la información comparativa presentada, este:

    (a) discutirá la cuestión con aquella persona o personas dentro de la entidad con las responsabilidades y conocimiento de las cuestiones relacionadas y llevará a cabo los procedimientos adecuados dadas las circunstancias; y (Ref.: Apartados A122–A123)

    (b) considerará el efecto resultante en el informe de aseguramiento. Si la información comparativa presentada contiene una incorrección material y dicha información no ha sido expresada nuevamente:

        (i) cuando la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, este expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable en el informe de aseguramiento; o

        (ii) cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la información comparativa, este incluirá un párrafo bajo el título "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, con una descripción de las circunstancias que afectan la información comparativa.

Otra información

64. ejerciente estudiará la otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto. con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente (Ref: Apartado A139)

    a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella; o

    b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones

cubiertas por la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda. (Ref.: Apartados A124–A126)

Documentación

65. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente dejará constancia de: (Ref.: Apartado A127)

    (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;

    (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y

    (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

66. El profesional ejerciente documentará las discusiones sobre las cuestiones significativas mantenidas con la entidad y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref.: Apartado A127)

Control de calidad

67. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:

    (a) las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas;

    (b) las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones;

    (c) las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento y

    (d) la naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo.

Cuestiones que surgen luego de la fecha del informe de aseguramiento

68. Si, en circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente realiza nuevos procedimientos o procedimientos adicionales o llega a nuevas conclusiones luego de la fecha del informe de aseguramiento, el profesional ejerciente documentará: (Ref.: Apartado A128)

    (a) las circunstancias encontradas;

    (b) los nuevos procedimientos o procedimientos adicionales, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas y su efecto en el informe de aseguramiento; y

    (c) cuándo y quién realizó y revisó los cambios resultantes a la documentación del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

69. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref.: Apartado A129)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

70. En circunstancias, excepto aquellas previstas en el apartado 68, cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:

(a) los motivos específicos para ello; y

(b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Revisión del control de calidad del encargo

71. Para Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión del control de calidad o para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del encargo, el revisor del control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref.: Apartado A130)

(a) discusiones acerca de cuestiones significativas con el socio del encargo, lo que incluye las competencias profesionales del equipo del encargo con respecto a la cuantificación y confección de informes de las emisiones y el aseguramiento;

(b) la revisión de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento propuesto;

(c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

(d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Formación de la conclusión de aseguramiento

72. El profesional ejerciente se formará una conclusión acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI. La conclusión tomará en cuenta los requerimientos descritos en los apartados 56 y 73-75 de esta NIEA.

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
73L. El profesional ejerciente evaluará si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la declaración de GEI no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.	73R. El profesional ejerciente evaluará si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.

74. Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI[13] y si, en vista de los criterios aplicables:

(a) los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados;

[13] Los indicadores de posible sesgo no constituyen incorrecciones en sí mismos a los fines de la formulación de conclusiones acerca de la razonabilidad de las estimaciones individuales.

(b) las estimaciones hechas en la preparación de la declaración de GEI son razonables;

(c) la información presentada en la declaración de GEI es relevante, fiable, completa, comparable y comprensible;

(d) la declaración de GEI proporciona información a revelar adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y (Ref.: Apartados A29, A131–A133)

(e) la terminología utilizada en la declaración de GEI es adecuada.

75. La evaluación requerida según el apartado 73 también incluirá consideración de:

(a) la presentación, estructura y contenido globales de la declaración de GEI; y
(b) cuando el contexto de los criterios así lo requiera, la redacción de la conclusión del aseguramiento u otras circunstancias del encargo, si la declaración de GEI manifiesta las emisiones subyacentes de manera tal que cumpla con una presentación fiel.

Contenido del informe de aseguramiento

76. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref.: Apartado A134)

(a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente.

(b) Un destinatario.

(c) Identificación o descripción del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente, razonable o limitado.

(d) Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el periodo o periodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el profesional ejerciente no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto. (Ref.: Apartados A120, A135)

(e) Una descripción de las responsabilidades de la entidad. (Ref.: Apartado A35)

(f) Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente. (Ref.: Apartados A54–A59)

(g) Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente en relación a ellas. (Ref.: Apartados A136–A139)

(h) Identificación de los criterios aplicables;

(i) identificación de cómo se puede acceder a dichos criterios;

(ii) si dichos criterios sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe o si sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la declaración de GEI puede no ser adecuada para otra finalidad. La declaración también restringirá el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios a quienes se destina el informe o para dicho propósito; y (Ref.: Apartados A140–A141)

(iii) si los criterios establecidos necesitan ser complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de

GEI para que los criterios sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinente. (Ref.: Apartado A131)

(i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

(k) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:

(i) Una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de acuerdo con la NIEA 3410, Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero; y

(ii) un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

- los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y
- en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref.: Apartados A142–A144)

(l) La conclusión del profesional ejerciente:

(i) En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará de forma positiva; o

(ii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en una forma que transmita si, en función de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, una cuestión ha llamado la atención del profesional ejerciente para hacer que crea que la declaración de GEI no está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables.

(iii) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y

b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente.

(m) La firma del profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A145)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la declaración de GEI.

(o) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

77. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref.: Apartados A146–A152)

(a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la declaración de GEI que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la declaración de GEI (un párrafo de énfasis) o

(b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la declaración de GEI que, a juicio del profesional, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión.

Otros requerimientos de comunicación

78. Salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, el profesional ejerciente comunicará con aquella persona o personas con responsabilidades de supervisión para la declaración de GEI acerca de las siguientes cuestiones que el profesional ejerciente aborda durante el proceso del encargo y determinará si existe alguna responsabilidad que deba ser informada a otra parte dentro o fuera de la entidad:

(a) deficiencias en el control interno que, a juicio del profesional ejerciente, revisten la suficiente importancia como para merecer su atención;
(b) identificación o indicios de fraude; y
(c) cuestiones que incluyen el incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o la existencia de indicios de incumplimiento, excepto las cuestiones claramente poco significativas. (Ref: Apartado A87)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

Encargos de aseguramiento que cubren información adicional a la declaración de GEI (Ref.: Apartado 3)

A1. En algunos casos, el profesional ejerciente puede ejecutar un encargo de aseguramiento acerca de un informe que incluye información sobre GEI, pero dicha información no incluye una declaración de GEI, tal como se define en el apartado 14(m). En esos casos, esta NIEA puede proporcionar orientación para tal encargo.

A2. Cuando una declaración de GEI representa una parte relativamente menor de la información global que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, el punto hasta el que esta NIEA es aplicable depende del juicio del profesional ejerciente en las circunstancias del encargo.

Indicadores clave basados en los datos de GEI (Ref.: Apartado 4(b))

A3. Un ejemplo de un indicador clave basado en los datos de GEI es el promedio ponderado de las emisiones por kilómetro por vehículos fabricados por una entidad durante un

periodo, lo que se debe calcular y revelar según las disposiciones legales y reglamentarias en algunas jurisdicciones.

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada (Ref: Apartado 8)

A4. Algunos procedimientos requeridos sólo para encargos de seguridad razonable pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada. Por ejemplo, a pesar de que la obtención de conocimiento de las actividades de control no resulta necesario para los encargos de seguridad limitada, en algunos casos, tal como cuando se registra, procesa o reporta la información solo por medios electrónicos, el profesional ejerciente puede decidir que las pruebas de controles y, por lo tanto, la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes, resultan necesarias para un encargo de seguridad limitada (ver también el apartado A90).

Independencia (Ref.: Apartados 10, 15)

A5. El Código de Ética del IESBA adopta un método de amenazas y salvaguardas para la independencia. El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias. Muchas amenazas recaen en las siguientes categorías:

- Interés propio, por ejemplo, dependencia excesiva del total de los honorarios de la entidad.
- Autorrevisión, por ejemplo, prestar otro servicio para la entidad que directamente afecta la declaración de GEI, tal como la participación en la cuantificación de las emisiones de la entidad.
- Abogacía, por ejemplo, actuar como abogado en nombre de la entidad con respecto a la interpretación de los criterios aplicables.
- Familiaridad, por ejemplo, un miembro del equipo del encargo con una larga asociación o relación cercana o familiar inmediata con un empleado de la entidad que se encuentra en una posición de ejercer influencia significativa y directa en la preparación de la declaración de GEI.
- Intimidación, por ejemplo, ser presionado para reducir de manera inadecuada la extensión del trabajo realizado a fin de reducir los honorarios, o ser amenazado con el retiro de la habilitación del profesional ejerciente por parte de una autoridad de habilitación que está asociada con el grupo industrial de la entidad.

A6. Las salvaguardas creadas por la profesión, disposiciones legales o reglamentarias o las salvaguardas en el entorno laboral pueden eliminar o reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

Disposiciones legales y reglamentarias locales y las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones (Ref.: Apartado 11)

A7. Las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden: incluir requerimientos además de aquellos mencionados en esta NIEA; requerir que se lleven a cabo procedimientos específicos para todos los encargos; o requerir que los procedimientos se realicen de una manera en particular. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden requerir que el profesional ejerciente emita su informe en un formato que no cumple con esta NIEA. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias ordenan que el formato o redacción del informe de aseguramiento se haga de una manera o en términos que son significativamente diferentes a esta NIEA y el profesional ejerciente concluye que las explicaciones adicionales en el informe de aseguramiento no pueden mitigar un posible malentendido, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe indicando que el encargo no se ha ejecutado conforme esta NIEA.

Definiciones

Emisiones (Ref.: Apartado 14(f), Anexo 1)

A8. Las emisiones de Alcance 1 pueden incluir la combustión estacionaria (de combustible quemado en el equipamiento estacionario de la entidad, tales como calderas,

incineradores, motores y quemadores), la combustión móvil (de combustible quemado en los dispositivos de transporte de la entidad, tales como camiones, trenes, aviones y barcos), emisiones de proceso (de procesos físicos o químicos, tales como la fabricación de cemento, procesamientos petroquímicos y fundición de aluminio) y emisiones fugitivas (liberaciones intencionales y no intencionales, tales como filtraciones en los equipos en las juntas y sellados, y emisiones del tratamiento de aguas residuales, fosas y torres de refrigeración).

A9. Casi todas las entidades compran energía en forma de electricidad, calor o vapor; por lo tanto, casi todas las entidades tienen emisiones de Alcance 2. Las emisiones de Alcance 2 son de tipo indirecto, debido a que las emisiones asociadas, por ejemplo, con la electricidad que la entidad compra tienen lugar en la central eléctrica, que se encuentra fuera del límite organizativo de la entidad.

A10. Las emisiones de Alcance 3 pueden incluir emisiones asociadas, por ejemplo, con: viajes de negocios de los empleados, actividades externalizadas, consumo de combustible fósil o electricidad requerida para la utilización de los productos de la entidad, extracción y producción de materiales comprados como insumos para los procesos de la entidad y el transporte de los combustibles adquiridos. Las emisiones de Alcance 3 se discuten en más detalle en los apartados A31-A34.

Deducciones de emisiones (Ref.: Apartados 14(g), 17(a)(iii), Anexo 1)

A11. En algunos casos, las deducciones de emisiones incluyen créditos y volúmenes específicos de la jurisdicción para los cuales no existe una relación establecida entre la cantidad de emisiones permitida por los criterios a ser deducida y cualquier reducción de emisiones que pudiera ocurrir como resultado del dinero pagado o cualquier otra acción por parte de la entidad a fin de solicitar la deducción de emisiones.

A12. Cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que se encuentran dentro del alcance del encargo, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones según corresponda (ver también apartados A136-A139).

Compensación adquirida (Ref.: Apartado 14(q), Anexo 1)

A13. Cuando la entidad adquiere una compensación de otra entidad, esa otra entidad puede gastar el dinero que recibe de la venta de los proyectos de reducción de emisiones (tal como la generación de energía por medio de la utilización de combustibles fósiles con fuentes de energía renovable o la implementación de medidas de ahorro de energía) o de la eliminación de emisiones de la atmósfera (por ejemplo, a través del cultivo y mantenimiento de árboles que de otro modo no se plantarían o mantendrían) o el dinero puede ser una remuneración proveniente del hecho de no proceder con una acción que de otro modo sí se pondría en práctica (tal como la deforestación o degradación de bosques). En algunas jurisdicciones, las compensaciones solo pueden adquirirse si ya ha ocurrido el mejoramiento de la reducción o eliminación de emisiones.

Eliminación (Ref.: Apartado 14(s), Anexo 1)

A14. La eliminación puede lograrse a partir del almacenamiento de GEI en sumideros geológicos (por ejemplo, subterráneos) o sumideros biológicos (por ejemplo, árboles). Cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que de otro modo la entidad hubiera emitido a la atmósfera, por lo general estas emisiones se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, tanto la fuente como el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI. Cuando las eliminaciones están cubiertas en la conclusión del profesional ejerciente, los requerimientos de esta NIEA se aplican a aquellas eliminaciones según corresponda.

Instalaciones significativas (Ref.: Apartados 14(t) y 31)

A15. Cuando el aporte individual de una instalación al total de emisiones informado en la declaración de GEI aumenta, los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI generalmente aumentan. El profesional ejerciente puede aplicar un porcentaje a una referencia escogida como ayuda para identificar las instalaciones que revisten importancia individual debido al tamaño de las emisiones con relación al total de las emisiones incluidas

en la declaración de GEI. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar que las instalaciones que exceden el 15% del total del volumen de producción son instalaciones significativas. Sin embargo, se puede determinar un porcentaje mayor o menor como adecuado según las circunstancias, de acuerdo con el juicio del profesional ejerciente. Este puede ser el caso, por ejemplo, de cuando existe un número reducido de instalaciones, ninguna de las cuales produce menos del 15% del volumen pero, a juicio del profesional ejerciente, no todas las instalaciones son significativas, o cuando existe una cantidad de instalaciones que, de manera marginal, producen menos del 15% del volumen total de producción, las que, según el juicio del profesional ejerciente, resultan significativas.

A16. Asimismo, el profesional ejerciente puede identificar una instalación como significativa debido a su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos específicos de incorrección material. Por ejemplo, una instalación podría estar usando diferentes procesos de recolección de datos o técnicas de cuantificación de otras instalaciones, requerir el uso de cálculos particularmente complejos o especializados o involucrar procesos químicos o físicos particularmente complejos o especializados.

NIEA 3000 (Revisada) (Ref.: Apartados 9, 15)

A17. La NIEA 3000 (Revisada) incluye requerimientos que se aplican a los encargos de aseguramiento (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), lo que incluye encargos en conformidad con esta NIEA. En algunos casos, esta NIEA puede incluir requerimientos adicionales o material de aplicación con relación a dichos temas.

Aceptación y continuidad del encargo

Competencia (Ref.: Apartado 16(b))

A18. Las competencias de GEI pueden incluir:

- Conocimiento general de las ciencias climáticas, incluso los procesos científicos que relacionan los GEI con el cambio climático.
- Saber quiénes son los usuarios a quienes se destina el informe de la información incluida en la declaración de GEI de la entidad y qué probabilidades existen de que estos utilicen dicha información (ver apartado A47).
- Conocimiento de los planes de comercialización de emisiones y los mecanismos del mercado relacionados, cuando corresponda.
- Conocimiento, en su caso, de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables que afectan a cómo la entidad debería informar acerca de sus emisiones y que también podrían, por ejemplo, imponer un límite a las emisiones de la entidad.
- Las metodologías de cuantificación y medición de GEI, incluso las incertidumbres científicas y de estimación asociadas, y metodologías alternativas disponibles.
- Conocimiento de los criterios aplicables, que incluyen, por ejemplo:
  - La identificación adecuada de los factores de emisión.
  - La identificación de aquellos aspectos de los criterios que requieren estimaciones significativas o sensibles o la aplicación de juicio considerable.
  - Los métodos utilizados para la determinación de los límites organizativos, es decir, las entidades cuyas emisiones deben ser incluidas en la declaración de GEI.
  - Qué deducciones de emisiones están autorizadas a ser incluidas en la declaración de GEI de la entidad.

A19. La complejidad de los encargos de aseguramiento con respecto a la declaración de GEI varía. En algunos casos, el encargo puede ser relativamente directo, por ejemplo, cuando la entidad no tiene emisiones de Alcance 1 y solo informa de emisiones de Alcance 2 utilizando un factor de emisiones especificado en la disposición reglamentaria, aplicado al consumo de electricidad en una sola instalación. En tal caso, el encargo puede centrarse mayormente en el sistema usado para registrar y procesar las cifras de consumo de electricidad identificadas en las facturas y una aplicación aritmética del factor de emisiones

especificado. No obstante, cuando el encargo es relativamente complejo, es probable que se requiera la competencia de expertos para la cuantificación y confección de informes de las emisiones. Las áreas específicas de especialización que pueden ser relevantes en dichos casos comprenden:

Especialización en sistemas de información.

- Conocimiento de cómo se genera la información sobre emisiones, que incluye cómo se inician, registran, procesan, corrigen -según sea necesario-, cotejan e informan los datos en una declaración de GEI.

Especialización científica y de ingeniería

- Mapeo del flujo de materiales por medio de un proceso de producción y los procesos complementarios que crean emisiones, incluyendo la identificación de puntos relevantes donde se compilan los datos de las fuentes. Esto puede resultar particularmente importante al considerar si la identificación de las fuentes de emisión de la entidad está completa.
- Análisis de las relaciones químicas y físicas entre los insumos, procesos y productos, y las relaciones entre las emisiones y otras variables. La capacidad de comprender y analizar estas relaciones con frecuencia resulta importante para diseñar los procesos analíticos.
- Identificación del efecto de la incertidumbre en la declaración de GEI.
- Conocimiento de las políticas de control de calidad y procedimientos aplicados en los laboratorios de prueba, tanto internos como externos.
- Experiencia en industrias específicas y los procesos de creación y eliminación de emisiones. Los procedimientos de cuantificación de emisiones de Alcance 1 varían ampliamente según las industrias y procesos involucrados, por ejemplo, la naturaleza de los procesos electrolíticos en la producción de aluminio, los procesos de combustión en la producción de electricidad por medio del uso de combustibles fósiles y los procesos químicos en la producción de cemento son todos diferentes.
- El funcionamiento de sensores físicos y otros métodos de cuantificación y la selección de factores de emisiones adecuados.

Alcance de la declaración de GEI y del encargo (Ref.: Apartado 17(a))

A20. Ejemplos de circunstancias en que las razones para excluir fuentes de emisiones conocidas de la declaración de GEI o para excluir fuentes de emisiones reveladas del encargo pueden no ser razonables en las circunstancias incluyen cuando:

- la entidad tiene emisiones de Alcance 1 significativas pero solo incluye emisiones de Alcance 2 en la declaración de GEI.
- La entidad es parte de una entidad legal mayor que tiene emisiones significativas que no se informan debido a la manera en que el límite organizativo ha sido determinado cuando ello probablemente podría llevar a los usuarios a quienes se destina el informe a conclusiones erróneas.
- Estas emisiones sobre las que el profesional ejerciente informa constituyen sólo una pequeña parte del total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI.

Evaluación de la adecuación de la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 15)

A21. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente determine si la materia subyacente objeto de análisis es adecuada[14]. En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia subyacente objeto de análisis del encargo. La materia subyacente objeto de análisis será adecuada si, entre otras cosas, las emisiones de la entidad tienen la capacidad de presentar una cuantificación congruente por medio de los criterios adecuados[15]

[14] NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(i)

[15] NIEA 3000(Revisada), apartado 24(b)(ii)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A22. Las fuentes de GEI se pueden cuantificar por medio de:
(a) la medición directa (o seguimiento directo) de la concentración y tasas de flujo de GEI a través del seguimiento continuo o muestreos periódicos de las emisiones; o
(b) la medición de una actividad sustitutiva, tal como el consumo de combustible y el cálculo de emisiones con el uso de, por ejemplo, ecuaciones de balance de masa,[16] factores de emisiones específicos de la entidad o factores de emisiones promedio para una región, industria o proceso.

Determinación de la adecuación de los criterios

Criterios específicamente desarrollados y establecidos (Ref.: Apartado 17(b))

A23. Los criterios adecuados muestran las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Los criterios pueden ser "específicamente desarrollados" o "establecidos",por ejemplo, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se atienen a un debido proceso transparente[17]. Si bien los criterios establecidos por un regulador pueden considerarse relevantes cuando dicho regulador es el usuario a quien se destina el informe, se pueden desarrollar algunos criterios establecidos con un fin específico y no ser adecuados para su aplicación en otras circunstancias. Por ejemplo, los criterios desarrollados por un regulador que incluyen factores de emisiones para una región en particular pueden proporcionar información engañosa si se utilizan para emisiones en otra región, o los criterios que son diseñados con el fin de informar solamente acerca de aspectos normativos particulares de las emisiones pueden no ser adecuados para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, excepto el regulador que estableció los criterios.

A24. Los criterios específicamente desarrollados pueden ser adecuados cuando, por ejemplo, la entidad cuenta con maquinaria muy especializada o está agregando información sobre emisiones de diferentes jurisdicciones en las que los criterios establecidos utilizados difieren. Puede resultar necesario tener especial cuidado al valorar la neutralidad y otras características de los criterios específicamente desarrollados, en particular, si estos no están principalmente basados en los criterios establecidos que por lo general se utilizan en la industria o región de la entidad o no son congruentes con dichos criterios.

A25. Los criterios pueden incluir criterios establecidos complementados con información a revelar, en las notas explicativas de la declaración de GEI, acerca de límites, métodos, hipótesis, factores de emisiones específicos, etc. En algunos casos, los criterios establecidos pueden no ser adecuados, incluso cuando están complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI, por ejemplo, cuando no concuerdan con la materia objeto de análisis indicada en el apartado 17(b).

A26. Se debe tener en cuenta que lo adecuado de los criterios no se ve afectada por el grado de seguridad; es decir, si no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco serán adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

Operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad (Ref: Apartados 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. La determinación de qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por la entidad se han de incluir en la declaración de GEI se conoce como la determinación del límite organizativo de la entidad. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias definen los límites de la entidad para la confección de informes de emisiones de GEI con fines normativos. En otros casos, los criterios aplicables pueden permitir la aplicación de una opción entre diferentes métodos para determinar el límite organizativo de la entidad, por ejemplo, los criterios pueden permitir una opción entre un

[16] Es decir, la equiparación de la cantidad de una sustancia que ingresa y egresa de un límite definido, por ejemplo, la cantidad de carbono en un combustible a base de hidrocarburos que ingresa a un dispositivo de combustión es igual a la cantidad de carbono que egresa en forma de dióxido de carbono.

[17] NIEA 3000 (Revisada) apartados A45-A48

método que alinea la declaración de GEI de la entidad con sus estados financieros y otro método que trata, por ejemplo, a los negocios conjuntos o asociados de manera diferente. La determinación del límite organizativo de la entidad puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas, tales como negocios conjuntos, asociaciones y fideicomisos, y relaciones contractuales complejas o inusuales. Por ejemplo, una instalación puede ser propiedad de una de las partes, sus operaciones pueden depender de otra y una tercera puede procesar los materiales solamente.

A28. La determinación del límite organizativo de la entidad es diferente de lo que algunos criterios describen como la determinación del "límite operativo" de la entidad. El límite operativo se relaciona con qué categorías de las emisiones de Alcance 1, 2 y 3 estarán incluidas en la declaración de GEI, y ello se determina luego de establecer el límite organizativo.

Información a revelar adecuada (Ref: Apartados 17(b)(iv), 74(d))

A29. En los regímenes normativos de revelaciones, la información a revelar especificada en las disposiciones legales o reglamentarias relevantes es adecuada para informar al regulador. La revelación de dichas cuestiones en la declaración de GEI, como las siguientes, puede ser necesaria en situaciones de informes voluntarios para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan los juicios significativos que se tuvieron en cuenta al preparar la declaración de GEI:

(a) qué operaciones están incluidas en el límite organizativo de la entidad y el método utilizado para determinar dicho límite si los criterios aplicables permiten optar entre diferentes métodos (ver apartados A27–A28);
(b) métodos de cuantificación significativos y políticas de emisión de informes seleccionados, que incluyen:
  (i) El método utilizado para determinar qué emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido incluidas en la declaración de GEI (ver apartado A30);
  (ii) cualquier interpretación significativa hecha para poner en práctica los criterios aplicables en las circunstancias de la entidad, incluso las fuentes de datos y, cuando se permite optar entre diferentes métodos o se hace uso de métodos específicos de la entidad, la revelación del método utilizado y los fundamentos para ello; y
  (iii) cómo la entidad determina si las emisiones anteriormente informadas deben ser reexpresadas.
(c) La categorización de las emisiones en la declaración de GEI. Tal como se estipula en el apartado A14, cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que la entidad de otro modo hubiera liberado a la atmósfera, tanto las emisiones como las eliminaciones generalmente se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, la fuente y el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI;
(d) una declaración relacionada con las incertidumbres relevantes para la cuantificación de las emisiones de la entidad: sus causas, cómo estas fueron abordadas; sus efectos en la declaración de GEI y, cuando la declaración de GEI incluye emisiones de Alcance 3, una explicación de: (ver apartados A31–A34)
  (i) la naturaleza de las emisiones de Alcance 3, incluyendo que no resulta práctico para la entidad incluir todas las emisiones de Alcance 3 en su declaración de GEI;
  (ii) la razón para seleccionar las fuentes de emisiones de Alcance 3 que han sido incluidas; y
(e) los cambios, de ser aplicable, en los asuntos mencionados en este apartado o en otros asuntos que afectan de manera material la comparabilidad de la declaración de GEI con un periodo o periodos anteriores o año base.

Emisiones de Alcance 1 y Alcance 2

A30. Los criterios por lo general requieren que todas las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 materiales o ambas emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 estén incluidas en la declaración de GEI. Cuando las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido excluidas, es importante que las notas explicativas de la declaración de GEI revelen la razón para determinar qué

emisiones se incluyen y cuáles no, en especial si aquellas que se incluyen no son probablemente las mayores de las cuales la entidad es responsable.

Emisiones de Alcance 3

A31. Mientras que algunos criterios requieren emitir información sobre emisiones de Alcance 3 específicas, más comúnmente la inclusión de las emisiones de Alcance 3 es opcional debido a que no resulta factible para casi ninguna entidad intentar cuantificar el alcance completo de sus emisiones indirectas dado que ello incluye a todas las fuentes hacia arriba y hacia abajo en la cadena de suministro de la entidad. Para algunas entidades, informar acerca de determinadas emisiones de Alcance 3 proporciona información importante para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, cuando las emisiones de Alcance 3 de la entidad son considerablemente mayores que sus emisiones de Alcance 1 y Alcance 2, como puede ser el caso de muchas entidades en el sector servicios. En estos casos, el profesional ejerciente puede considerar inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si las emisiones de Alcance 3 no están incluidas en la declaración de GEI.

A32. Cuando las fuentes de las emisiones de Alcance 3 han sido incluidas en la declaración de GEI, es importante que la base para seleccionar la fuente a incluir sea razonable, en especial si esta no es la fuente mayor de la cual la entidad es responsable.

A33. En algunos casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en la entidad. Por ejemplo, la entidad puede conservar registros detallados como base para la cuantificación de las emisiones asociadas con los viajes aéreos del personal. En algunos otros casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en una fuente accesible y bien controlada fuera de la entidad. Sin embargo, cuando ese no es el caso, es poco probable que el profesional ejerciente pueda obtener evidencia adecuada y suficiente con respecto a las emisiones de Alcance 3. En esos casos, puede resultar adecuado excluir esas fuentes de emisiones de Alcance 3 del encargo.

A34. También se puede considerar adecuado excluir las emisiones de Alcance 3 del encargo cuando los métodos de cuantificación en uso dependen demasiado de la estimación y llevan a un alto grado de incertidumbre en las emisiones informadas. Por ejemplo, diversos métodos de cuantificación para estimar las emisiones asociadas con el viaje aéreo pueden arrojar cuantificaciones muy variadas incluso cuando se utiliza una fuente de datos idéntica. Si dichas fuentes de emisiones de Alcance 3 están incluidas en el encargo, es importante que los métodos de cuantificación utilizados sean seleccionados objetivamente y que se los describa íntegramente, junto con las incertidumbres asociadas a su uso.

Responsabilidad de la entidad en cuanto a la preparación de la declaración de GEI (Ref: Apartados 17(c)(ii), 76(d))

A35. Como lo indica el apartado A70, algunas cuestiones de los encargos concernientes a la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden causar que el profesional ejerciente concluya que no es probable que evidencia suficiente y adecuada esté disponible con el fin de sustentar una conclusión no modificada en la declaración de GEI. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene poca experiencia respecto de la preparación de declaraciones GEI. En tales circunstancias, puede ser más adecuado que la cuantificación y el informe de emisiones estén sujetos a encargos de procedimientos acordados o a un encargo de consultoría al momento de la preparación para un encargo de aseguramiento en un periodo posterior.

Quién desarrolló los criterios (Ref.: Apartado 17(c)(iii))

A36. Cuando la declaración de GEI ha sido preparada para un régimen de revelación de información normativo o un plan de comercialización de emisiones donde los criterios aplicables y la estructura de emisión de informes están prescritos, es probable que, debido a las circunstancias del encargo, aparentemente sea el regulador u organismo a cargo del plan quien desarrolló los criterios. No obstante, en situaciones de emisión de informes voluntarios, puede no estar claro quién desarrolló los criterios, a menos que ello esté especificado en las notas explicativas de la declaración de GEI.

Cambio de los términos del encargo (Ref.: Apartados 15, 18)

A37. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello[18].La solicitud de cambio en el alcance del encargo puede no tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, la solicitud se realiza con el fin de excluir ciertas fuentes de emisiones del alcance del encargo debido a la probabilidad de que la conclusión del profesional ejerciente se vea modificada.

Planificación (Ref.: Apartado 19)

A38. Al establecer la estrategia global del encargo, puede ser pertinente considerar el énfasis dado a los diferentes aspectos del diseño y la implementación del sistema de información de GEI. Por ejemplo, en algunos casos, la entidad puede haber sido particularmente consciente de la necesidad de un control interno adecuado para garantizar la fiabilidad de la información dada, mientras que en otros casos, la entidad puede haberse centrado más en la determinación exacta de las características científicas, operativas o técnicas de la información a ser reunida.

A39. Los encargos de menor envergadura o los encargos más directos (ver apartado A19) pueden ser llevados a cabo por un equipo de encargos muy reducido. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. Establecer una estrategia de encargo global para un encargo de menor envergadura o para un encargo más directo, no necesariamente debe ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorando basado en discusiones con la entidad puede usarse como la estrategia del encargo documentado si este cubre las cuestiones indicadas en el apartado 19.

A40. El profesional ejerciente puede decidir discutir los elementos de planificación con la entidad al momento de determinar el alcance del encargo o facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de los procedimientos detallados con la entidad puede comprometer la eficacia del encargo al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A41. La ejecución del trabajo de un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de ejecución o la extensión de otros procedimientos planificados. En algunos casos, la información puede alertar al profesional ejerciente en cuanto a que esta difiere significativamente de la esperada en una etapa anterior del encargo. Por ejemplo, errores sistemáticos descubiertos al ejecutar procedimientos en el lugar de las instalaciones seleccionadas pueden indicar que es necesario visitar otras instalaciones.

Planificación de la utilización de un experto del profesional ejerciente o de otro– profesional ejerciente (Ref: Apartado 19(e))

A42. El encargo puede llevarlo a cabo un equipo multidisciplinario que incluye a uno o más expertos, en particular en encargos relativamente complejos cuando es probable que se requiera la competencia de un especialista en cuantificación y confección de informes de emisiones (ver apartado A19). La NIEA 3000 (Revisada) contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo[19].

---

[18] NIEA 3000 (Revisada), apartado29.

[19] NIEA 3000(Revisada), apartados 45(c), 52, y 54

A43. El trabajo de otro profesional ejerciente puede utilizarse en relación con, por ejemplo, una fábrica y otra forma de instalación en un lugar remoto; una subsidiaria, división o sucursal en una jurisdicción extranjera; o un negocio conjunto o asociado. Las consideraciones relevantes cuando el equipo del encargo planea solicitar a otro profesional ejerciente que trabaje en la información a ser incluida en la declaración de GEI pueden incluir:

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa al planificar el encargo (Ref: Apartados 20–21)

A44. Los criterios pueden tratar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la declaración de GEI. Si bien los criterios pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa generalmente incluye que:

- las incorrecciones, incluso las omisiones, son consideradas de importancia relativa si, en forma individual o agregada, se pudiera esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes de los usuarios tomadas sobre la base de la declaración de GEI;
- los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y
- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios a quienes se destina el informe de la declaración de GEI se basan en la consideración de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

A45. Dicho análisis, si está presente en los criterios aplicables, proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos del encargo. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas anteriormente proporcionan al profesional ejerciente dicho marco de referencia.

A46. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

(a) tienen un conocimiento razonable de las actividades relacionadas a GEI, así como la disposición para analizar la información de la declaración de GEI con una diligencia razonable;
(b) comprenden que la declaración de GEI debe ser preparada y ajusta a los niveles de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa incluido en los criterios aplicables;
(c) comprenden que la cuantificación de las emisiones incluye incertidumbres (ver apartados A54-A59); y
(d) toman decisiones razonables basándose en la información en la declaración GEI.

A47. Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información pueden incluir, por ejemplo:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Inversores y otros interesados, tales como proveedores, clientes, empleados y la comunidad más amplia en el caso de información a revelar voluntaria. Sus necesidades de información pueden relacionarse con decisiones de comprar o vender patrimonio; prestar, comercializar o ser empleado por la entidad; o hacer manifestaciones a la entidad u otras personas, por ejemplo, políticos.
- Los participantes del mercado en el caso de un plan de comercialización de emisiones, cuyas necesidades de información pueden relacionarse con decisiones para comercializar instrumentos negociables (tal como permisos, créditos o asignaciones) creadas por el plan, o imponer multas u otras sanciones sobre la base de excesos de emisiones.
- Reguladores y responsables de políticas en el caso de un régimen regulado de información a revelar. Sus necesidades de información pueden relacionarse con el cumplimiento del seguimiento con el régimen de información a revelar y una amplia gama de decisiones de políticas de gobierno relacionadas con la mitigación y adaptación del cambio climático, con frecuencia basadas en el total de la información.
- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad que utilizan información acerca de las emisiones para las decisiones estratégicas y operativas, tal como elegir entre decisiones de tecnologías alternativas e inversión y decisiones de desinversión, quizás anticipándose a un régimen normativo de información a revelar o al ingresar en un plan de comercialización de emisiones.

Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En esos casos, en particular cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses con respecto a las emisiones, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a interesados importantes con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte contratante, o por las disposiciones legales o reglamentarias.

A48. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan a la luz de las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por los factores cuantitativos como por los factores cualitativos. No obstante, es importante recordar que las decisiones relacionadas con la importancia relativa no se ven afectadas por el nivel de aseguramiento; es decir, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada.

A49. Con frecuencia se aplica un porcentaje a una referencia escogida como punto de inicio para determinar la importancia relativa. Los factores que pueden afectar la identificación de una referencia adecuada y el porcentaje comprenden:

- Los elementos incluidos en la declaración de GEI (por ejemplo, emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, deducciones de emisiones y eliminaciones). Una referencia que puede resultar adecuada, según las circunstancias, son las emisiones informadas en términos brutos; es decir, la suma de las emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 informadas antes de restar cualquier deducción o eliminación de emisiones. La importancia relativa se relaciona con las emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente. Por lo tanto, cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la declaración de GEI completa, la importancia relativa se establece en relación solamente con esa parte de la declaración de GEI que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente como si fuera la declaración de GEI.
- La cantidad de un tipo específico de emisión o la naturaleza de la información a revelar específica. En algunos casos, existen tipos específicos de emisiones o de información a revelar para los cuales las incorrecciones de cifras menores o mayores a la importancia relativa para la declaración de GEI en su totalidad son aceptables. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar adecuado establecer una importancia relativa menor o mayor para las emisiones en una jurisdicción en particular o para un gas, alcance o instalación específicos.
- Cómo la declaración de GEI presenta información relevante, por ejemplo, si esta incluye una comparación de las emisiones con un periodo o periodos anteriores, un año base o un "límite", en cuyo caso determinar la importancia relativa concerniente a la información comparativa puede ser una consideración relevante. Cuando un "límite" resulta relevante, la importancia relativa puede establecerse en relación a la asignación del límite de la entidad si esta es menor a las emisiones informadas.

- La volatilidad relativa de las emisiones. Por ejemplo, si las emisiones varían significativamente de periodo a periodo, puede ser adecuado establecer la importancia relativa en el extremo menor del rango de fluctuación, incluso si el periodo actual es mayor.
- Los requerimientos de los criterios aplicables. En algunos casos, los criterios aplicables pueden establecer un umbral para la exactitud y pueden referirse a este como la importancia relativa. Por ejemplo, los criterios pueden indicar una expectativa de que las emisiones sean medidas utilizando un porcentaje estipulado como el "umbral de importancia relativa". Cuando este es el caso, el umbral establecido por los criterios proporciona un marco de referencia al profesional ejerciente al determinar la importancia relativa del encargo.

A50. Los factores cualitativos pueden incluir:
- Las fuentes de las emisiones.
- Los tipos de gases involucrados.
- El contexto en el cual la información de la declaración de GEI será utilizada (por ejemplo, si la información será utilizada en un plan de comercialización de emisiones, si se usará para su presentación ante un regulador o si se usará para incluirla en un informe de sostenibilidad de amplia distribución) y el tipo de decisiones que probablemente tomen los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si existe uno o más tipos de emisiones o de información a revelar en los que los usuarios a quienes se destina el informe tienden a centrar su atención, por ejemplo, gases que, además de contribuir al cambio climático, dañan la capa de ozono.
- La naturaleza de la entidad, sus estrategias para el cambio climático y el progreso hacia los objetivos relacionados.
- La industria y el entorno económico y normativo en el cual opera la entidad.

Revisión a medida que el encargo avanza (Ref: Apartado 22)

A51. Existe la posibilidad de que la importancia relativa necesite ser revisada como resultado de un cambio en las circunstancias durante el encargo (por ejemplo, enajenaciones de una parte importante de los negocios de la entidad), nueva información o un cambio en el conocimiento del profesional ejerciente de la entidad y sus operaciones como consecuencia de los procedimientos realizados. Por ejemplo, puede resultar aparente que, durante el encargo, las emisiones reales sean sustancialmente diferentes de aquellas utilizadas inicialmente para determinar la importancia relativa. Si durante el encargo el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado aplicar una importancia relativa menor para la declaración de GEI (y, si corresponde, un nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) que la que se determinó en forma inicial, puede ser necesario revisar la importancia relativa de la realización del trabajo y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores.

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 23–26)

A52. El profesional ejerciente hace uso de su juicio profesional para determinar el alcance de su conocimiento y naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de modo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material requeridos para obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda. La consideración primaria del profesional ejerciente es si el conocimiento que ha obtenido y la identificación y valoración de los riesgos son suficientes para alcanzar el objetivo manifestado en esta NIEA. La profundidad del conocimiento requerido por el profesional ejerciente es menor a la que posee la dirección en la gestión de la entidad y tanto la profundidad del conocimiento como la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material son menores para un encargo de seguridad limitada que para un encargo de seguridad razonable.

A53. Obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material es un proceso iterativo. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en sí mismos no

proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar la conclusión de aseguramiento.

Incertidumbre (Ref: Apartados 23(b)(i)c, 76(e))

A54. El proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido a:

(a) Incertidumbre científica: Surge debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI. Por ejemplo, la tasa de retención de GEI en sumideros biológicos y los valores de "potencial de calentamiento global" utilizados para combinar las emisiones de distintos gases e informar acerca de ellos como equivalentes del dióxido de carbono están sujetos a conocimiento científico incompleto. El grado hasta el que la incertidumbre científica afecta la cuantificación de las emisiones informadas supera el control de la entidad. No obstante, el potencial de que la incertidumbre científica derive en variaciones no razonables en las emisiones informadas puede ser negado por el uso de criterios que estipulan hipótesis científicas específicas a ser usadas en la preparación de la declaración de GEI o factores específicos que incluyen dichas hipótesis; y

(b) Incertidumbre en la estimación (o medición): Esto es la consecuencia de los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente. La incertidumbre en la estimación puede estar relacionada con los datos sobre los cuales se basa una estimación (por ejemplo, puede relacionarse con la incertidumbre inherente a los instrumentos de medición utilizados) o el método, que incluye, cuando corresponde, el modelo utilizado para hacer la estimación (a veces conocido como incertidumbre de parámetro y modelo, respectivamente). Con frecuencia, la entidad controla el grado de incertidumbre en la estimación. La reducción del grado de incertidumbre en la estimación puede involucrar un costo mayor.

A55. El hecho de que la cuantificación de las emisiones de una entidad esté sujeta a incertidumbre no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que se calculen las emisiones de Alcance 2 de la electricidad por medio de la aplicación de un factor de emisiones prescrito sobre el número de kilovatios hora consumidos. El factor de emisiones prescrito se basará en las hipótesis y modelos que pueden no ser verdaderos en todas las circunstancias. Sin embargo, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A56. La situación descrita en el apartado A55 puede contrastarse con la cuantificación de acuerdo con los criterios utilizados por los modelos e hipótesis basados en las circunstancias particulares de una entidad. El uso de modelos e hipótesis específicos de una entidad probablemente resulte en una cuantificación más exacta que la utilización, por ejemplo, de factores de emisiones promedio para la industria; asimismo, es probable que conlleve riesgos adicionales de incorrección material con respecto a cómo se llegó a los modelos e hipótesis específicos de la entidad. Tal como se estipula en el apartado A55, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A57. Sin perjuicio de ello, en algunos casos, el profesional ejerciente puede decidir que es inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si el impacto de la incertidumbre en la información presente en la declaración de GEI es demasiado alto. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, una parte significativa de las emisiones informadas de la entidad pertenecen a fuentes fugitivas (ver apartado A8), a las que no se les hace seguimiento y cuyos métodos de estimación no son lo suficientemente sofisticados, o cuando una parte significativa de las eliminaciones informadas de la entidad puede atribuirse a sumideros biológicos. Se debe tener en cuenta que las decisiones acerca de ejecutar un encargo de aseguramiento en tales circunstancias no se ven afectadas por el grado de seguridad; es decir, si no es adecuado para un encargo de seguridad razonable, tampoco será adecuado para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

A58. Una indicación en las notas explicativas de la declaración de GEI acerca de la naturaleza, causas y efectos de las incertidumbres que afectan la declaración de GEI de la entidad

alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre las incertidumbres asociadas con la cuantificación de las emisiones. Esto puede ser particularmente importante cuando los usuarios a quienes se destina el informe no determinaron los criterios a ser utilizados. Por ejemplo, una declaración de GEI puede estar disponible para una amplia gama de usuarios a pesar de que los criterios utilizados hayan sido desarrollados para un fin normativo específico.

A59. Debido a a que la incertidumbre es una característica significativa de todas las declaraciones de GEI, el apartado 76(e) requiere que esta sea mencionada en el informe de aseguramiento independientemente de si, dado el caso, la información a revelar se incluye en las notas explicativas de la declaración de GEI[20]

La entidad y su entorno

Interrupciones en las operaciones (Ref.: Apartado 23(b)(iii))

A60. Las interrupciones pueden incluir incidentes tales como paradas, que pueden ocurrir de manera inesperada, o pueden ser planificadas, por ejemplo, como parte de un plan de mantenimiento. En algunos casos, la naturaleza de las operaciones puede ser intermitente, por ejemplo, cuando una instalación solo se utiliza en periodos pico.

Objetivos y estrategias para los cambios climáticos (Ref.: Apartado 23(e))

A61. La consideración de la estrategia para el cambio climático de la entidad, de ser el caso, y de los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, si la entidad ha hecho compromisos para ser neutra en carbono, esto puede proveer un incentivo para minimizar las emisiones de modo que parezca que se ha alcanzado el objetivo dentro del plazo declarado. Por el contrario, si la entidad espera estar sujeta a un plan de comercialización de emisiones regulado en el futuro, esto puede proporcionar un incentivo para sobrevalorar las emisiones entre tanto a fin de incrementar la oportunidad de recibir una tolerancia mayor al comienzo del plan.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 24)

A62. Si bien el profesional ejerciente debe realizar todos los procedimientos descritos en el apartado 24 durante el proceso de obtención del conocimiento requerido de la entidad, el profesional ejerciente no tiene la obligación de realizarlos todos para cada aspecto de dicho conocimiento.

Procedimientos analíticos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material(Ref: Apartado 24(b))

A63. Los procedimientos analíticos realizados para la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material pueden identificar aspectos de la entidad que el profesional ejerciente no conocía y pueden ayudar a valorar los riesgos de incorrección material con el fin de proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos pueden incluir, por ejemplo, la comparación de emisiones de GEI de diversas instalaciones con cifras de producción para esas instalaciones.

A64. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de hechos inusuales y cifras, ratios y tendencias que podrían indicar cuestiones con repercusiones para el encargo. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material.

A65. De todos modos, cuando dichos procedimientos analíticos usan agregados de datos a un nivel alto (lo que puede ser la situación con los procedimientos analíticos realizados para

[20] Ver también NIEA 3000 (Revisada), apartado69(e)

obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material), los resultados de dichos procedimientos analíticos solo proporcionan una indicación inicial amplia acerca de si puede existir una incorrección material. En consecuencia, en los casos antes mencionados, la consideración de otra evidencia reunida al identificar los riesgos de incorrección material, junto con los resultados de dichos procedimientos analíticos, puede ayudar al profesional ejerciente a comprender y evaluar los resultados de los procedimientos analíticos.

Observación e inspección (Ref.: Apartado 24(c))

A66. La observación consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el profesional ejerciente de los dispositivos de seguimiento que calibra el personal de la entidad o la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar el modo en que se realiza el proceso o el procedimiento.

A67. La inspección implica:

(a) el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, por ejemplo, registros de un dispositivo de seguimiento. La inspección de los registros o documentos proporciona evidencia con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración; o

(b) un examen físico de, por ejemplo, un dispositivo de calibración.

A68. La observación e inspección pueden sustentar las indagaciones ante la dirección y otras personas y también puede proveer información acerca de la entidad y su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen la observación o inspección de lo siguiente:

- Las operaciones de la entidad. La observación de los procesos y equipamientos, incluyendo los equipamientos de seguimiento en las instalaciones puede ser particularmente relevante cuando las emisiones de Alcance 1 significativas están incluidas en la declaración de GEI.
- Documentos (tal como planes y estrategias de mitigación de emisiones), registros (como ser registros de calibración y resultados de laboratorios de pruebas) y manuales que detallan procedimientos de recolección de información y controles internos.
- Informes preparados por la dirección o aquellas personas a cargo de funciones de gobierno, tal como informes internos o externos con respecto a los sistemas de gestión ambiental de la entidad.
- Los informes preparados por la dirección (tal como informes de dirección trimestrales) y aquellas personas a cargo del gobierno (como ser como actas de las reuniones del consejo de dirección).

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad (Ref: Apartados 25L–26R)

A69. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente no tiene la obligación de obtener conocimiento de todos los componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como se requiere en un encargo de seguridad razonable. Asimismo, el profesional ejerciente no tiene la obligación de evaluar el diseño de los controles y determinar si estos han sido implementados. Por ende, en un encargo de seguridad limitada, mientras que con frecuencia puede ser adecuado indagar en la entidad acerca de las actividades de control y el seguimiento de los controles relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones, con frecuencia no es necesario obtener un conocimiento detallado de dichos componentes del control interno de la entidad.

A70. El conocimiento del profesional ejerciente de los componentes relevantes del control interno puede dar origen a dudas acerca de si hay evidencia adecuada y suficiente disponible para que el profesional ejerciente finalice el encargo. Por ejemplo (ver también los apartados A71–A72, A92–A93, y A96):

- Las dudas acerca de la integridad de aquellas personas que preparan la declaración de GEI pueden ser tan serias que pueden causar que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que el riesgo de manifestaciones erróneas por

parte de la dirección en la declaración de GEI hagan que no se pueda ejecutar un encargo.

- Las dudas acerca de la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden hacer que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que es improbable que haya evidencia adecuada y suficiente disponible para sustentar una conclusión no modificada sobre la declaración de GEI.

Actividades de control relacionadas con el encargo (Ref.: Apartado 25R(d))

A71. El juicio del profesional ejerciente acerca de si las actividades de control específicas son relevantes para el encargo puede verse afectado por el nivel de sofisticación, documentación y formalidad del sistema de información de la entidad, incluso los procesos comerciales relacionados concernientes a la emisión de informes sobre emisiones. A medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo suceda con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información y las actividades de control relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones.

A72. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, las actividades de control específicas probablemente serán más rudimentarias, no estarán tan bien documentadas y podrían solo existir a nivel informal. Cuando este es el caso, es menos probable que el profesional ejerciente juzgue necesario conocer las actividades de control específicas a fin de valorar los riesgos de incorrección material y diseñar procedimientos posteriores en respuesta a los riesgos valorados. Por otro lado, en algunos planes reglamentados, se puede requerir que el sistema de información y las actividades de control sean formalmente documentados y su diseño aprobado por el regulador. Sin perjuicio de ello, incluso en algunos de estos casos, no se pueden documentar todos los flujos de datos relevantes y controles asociados. Por ejemplo, puede resultar más probable que las actividades de control relacionadas con la recolección de datos a partir del seguimiento continuo sean sofisticadas, estén bien documentadas y sean más formales que las actividades de control respecto del procesamiento y emisión de informes acerca de los datos consiguientes (ver también apartados A70, A92-A93 y A96).

Otros encargos ejecutados para la entidad (Ref.: Apartado 27)

A73. La información obtenida de otros encargos ejecutados por la entidad puede estar relacionada con, por ejemplo, con aspectos del entorno de control de la entidad.

Procedimientos de realización del trabajo in situ en las instalaciones de la entidad (Ref.: Apartado 31)

A74. La observación e inspección de los procedimientos de realización del trabajo, así como también otros procedimientos, en el lugar de las instalaciones de la entidad (con frecuencia denominado "visita de inspección") puede resultar importante para obtener conocimiento de la entidad, el cual el profesional ejerciente desarrolla realizando procedimientos en el establecimiento principal. Dado que puede esperarse que el conocimiento de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de la entidad sean más exhaustivos para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, la cantidad de instalaciones en las que se realizan los procedimientos en el lugar en el caso de un encargo de seguridad razonable por lo general es mayor que en el caso de un encargo de seguridad limitada.

A75. Los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones (o cuando otro profesional ejerciente realiza dichos procedimientos en nombre del profesional ejerciente) pueden llevarse a cabo como parte de la planificación cuando se ejecutan los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material o en respuesta a los riesgos de incorrección material que han sido valorados. Los procedimientos de realización del trabajo en instalaciones significativas con frecuencia son de particular importancia cuando el encargo se ejecuta por primera vez al considerar la integridad de las fuentes de Alcance 1 y de los sumideros incluidos en la declaración de GEI y cuando se establece si los sistemas de recolección y procesamiento de datos de la entidad y sus técnicas de estimación son adecuados respecto de los procesos físicos subyacentes y las incertidumbres relacionadas.

A76. Tal como se indica en el apartado A74, los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones pueden ser importantes para obtener el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente desarrolla al llevar a cabo procedimientos en el establecimiento principal. Para muchos encargos de seguridad razonable, el profesional ejerciente también juzgará si es necesario realizar procedimientos en el lugar de cada instalación específica a fin de responder a los riesgos de incorrección material valorados, en particular cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1. Para los encargos de seguridad limitada donde la entidad cuenta con una cantidad significativa de instalaciones con emisiones de Alcance 1, es posible que no se pueda obtener un grado significativo de seguridad sin que el profesional ejerciente realice procedimientos en una selección de instalaciones significativas. Cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1 y el profesional ejerciente determina que este (u otro profesional ejerciente en su nombre) no puede llevar a cabo procedimientos efectivos y eficaces en el lugar de las instalaciones, los procedimientos alternativos pueden incluir uno o más de los siguientes:

- Revisión de los documentos fuente, diagramas de flujo de energía y diagramas de flujo de material.
- Análisis de las respuestas a cuestionarios por parte de la dirección de la instalación.
- Inspección de las imágenes vía satélite de la instalación.

A77. Con el fin de obtener una cobertura adecuada del total de las emisiones, en especial en un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir que es adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones que no son instalaciones significativas. Los factores que pueden ser relevantes para dicha decisión incluyen:

- La naturaleza de las emisiones en diferentes instalaciones. Por ejemplo, es más probable que el profesional ejerciente escoja visitar una instalación con emisiones de Alcance 1 que una instalación con solo emisiones de Alcance 2. En este último caso, el examen de las facturas de energía en el establecimiento principal es más probable que sea una fuente de evidencia primaria.
- La cantidad y tamaño de las instalaciones y su contribución a las emisiones globales.
- Si las instalaciones hacen uso de procesos diferentes o procesos que utilizan diferentes tecnologías. Cuando este es el caso, puede resultar adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones utilizando diferentes procesos o tecnologías.
- Los métodos utilizados en diferentes instalaciones para reunir información sobre las emisiones.
- La experiencia del personal relevante en las diferentes instalaciones.
- La variación de la selección de las instalaciones a lo largo del tiempo.

Auditoría interna (Ref.: Apartado 32)

A78. Es posible que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para el encargo si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna están relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones y el profesional ejerciente espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos a aplicar, o para reducir su extensión.

Riesgos de incorrección material en la declaración de GEI (Ref.: Apartados 33L(a)–33R(a))

A79. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI se relacionan, en forma generalizada, con los riesgos concernientes a la declaración de GEI en su conjunto. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos necesariamente identificables con un tipo específico de emisión o nivel de información a revelar. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar los riesgos de incorrección material de forma más general, por ejemplo, a través de la omisión del control interno de la dirección. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden ser especialmente relevantes para la consideración del profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material que surgen de acciones fraudulentas.

A80. Los riesgos en la declaración de GEI pueden derivar especialmente de un entorno de control deficiente. Por ejemplo, las deficiencias tales como la falta de competencia de la

dirección pueden tener un efecto generalizado en la declaración de GEI y pueden requerir una respuesta global del profesional ejerciente. Otros riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden incluir, por ejemplo:

- Mecanismos de recolección de datos, cuantificación de emisiones y preparación de declaraciones de GEI inadecuados, deficientemente controlados o documentados,
- Falta de competencia de la persona que reúne los datos, cuantifica las emisiones y prepara las declaraciones de GEI.
- Falta de participación de la dirección en la cuantificación de las emisiones y preparación de las declaraciones de GEI.
- Falta de identificación exacta de todas las fuentes de GEI.
- Riesgo de fraude, por ejemplo, en relación con los mercados de comercialización de emisiones.
- Presentación de información que cubre periodos anteriores que no ha sido preparada sobre una base congruente, por ejemplo, debido a límites modificados o cambios en las metodologías de medición.
- Presentación errónea de la información en la declaración de GEI, por ejemplo, resaltar excesivamente datos o tendencias de manera favorable.
- Métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes incongruentes, inclusive diferentes métodos para determinar el límite organizativo en diferentes instalaciones.
- Errores en la conversión de unidades al consolidar información de las instalaciones.
- Revelación inadecuada de incertidumbres científicas e hipótesis clave en relación con las estimaciones.

El uso de las afirmaciones (Ref.: Apartados 33L(b–)33R(b))

A81. El profesional ejerciente hace uso de afirmaciones en un encargo de seguridad razonable y puede utilizarlas en un encargo de seguridad limitada para considerar los diferentes tipos de incorrecciones materiales que pueden presentarse.

A82. Para manifestar que la declaración de GEI concuerda con los criterios aplicables, la entidad, de manera implícita o explícita, hace afirmaciones respecto de la cuantificación, presentación y revelación de las emisiones. Las afirmaciones se clasifican en las siguientes categorías y pueden tomar alguna de las siguientes formas:

(a) Afirmaciones acerca de la cuantificación de las emisiones para un periodo sujeto a aseguramiento:
  (i) Ocurrencia—ocurrieron emisiones que han sido registradas y corresponden a la entidad.
  (ii) Integridad—todas las emisiones que deberían haber sido registradas fueron registradas (ver apartados A30-A34 para obtener información sobre una indicación de integridad con respecto a los diversos Alcances).
  (iii) Exactitud—la cuantificación de las emisiones ha sido registrada adecuadamente.
  (iv) Corte—las emisiones han sido registradas en el periodo de emisión de informes correcto.
  (v) Clasificación—las emisiones han sido registradas correctamente en cuanto a su tipo.

(b) Afirmaciones acerca de la presentación e información a revelar:
  (i) Ocurrencia y responsabilidad—emisiones reveladas y otras cuestiones han acontecido y corresponden a la entidad.
  (ii) Integridad—se incluyó toda la información a revelar que debía ser parte de la declaración de GEI.
  (iii) Clasificación y conocimiento—la información acerca de las emisiones ha sido correctamente presentada y descrita y la información a revelar está claramente expresada.
  (iv) Exactitud y cuantificación—la cuantificación e información relacionada con las emisiones incluida en la declaración de GEI ha sido correctamente revelada.
  (v) Congruencia—las políticas de cuantificación son congruentes con aquellas aplicadas en el periodo anterior o los cambios son justificados y han sido correctamente aplicados y revelados en forma adecuada, y la información

comparativa, de ser el caso, es tal como se informa en el periodo anterior o ha sido reexpresada de manera adecuada.

Confianza en el control interno (Ref: Apartado 33R)

A83. Si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizadas por el profesional ejerciente incluye la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, el profesional ejerciente intenta apoyarse en la efectividad de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos), el profesional ejerciente debe, según el apartado 38R, diseñar y poner en práctica pruebas de la eficacia operativa de dichos controles.

Causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)

Fraude (Ref.: Apartados 28, 34(a))

A84. Las incorrecciones en la declaración de GEI pueden surgir debido a un fraude o error. El factor de distinción entre fraude y error es si la acción subyacente que deriva en la incorrección de la declaración de GEI es intencionada o no intencionada.

A85. Los incentivos para la incorrección intencionada en una declaración de GEI pueden surgir si, por ejemplo, una parte significativa de la remuneración de aquellas personas directamente involucradas, o que tienen la posibilidad de influir en el proceso de emisión de informes sobre emisiones está relacionada con la obtención de objetivos de GEI. Tal como lo indica el apartado A61, otros incentivos que pueden sobrevalorar o subvalorar las emisiones pueden derivar de la estrategia para el cambio climático de la entidad, si corresponde, y cualquier riesgo económico, normativo, físico o de reputación asociado.

A86. Si bien el fraude es un concepto legal amplio, para los fines de esta NIEA, el profesional ejerciente debe ocuparse del fraude que causa incorrección material en la declaración de GEI. A pesar de que el profesional ejerciente puede sospechar o, en raras ocasiones, identificar un hecho fraudulento, este no toma determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 34(b), 78(c))

A87. Esta NIEA distingue las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

(a) las disposiciones legales y reglamentarias que, en forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cifras e información a revelar materiales en la declaración de GEI, en el sentido que determinan las cantidades informadas y la información a revelar en la declaración de GEI de la entidad. El apartado 34(b) requiriere que el profesional ejerciente considere la posibilidad de incorrección material debida al incumplimiento de las disposiciones de tales disposiciones legales o reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y

(b) otras disposiciones legales o reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en la declaración de GEI, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación o el cumplimiento de disposiciones ambientales). Planificar y realizar un encargo con escepticismo profesional, tal como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)[21], resulta importante en el contexto de permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados para alcanzar una conclusión acerca de la declaración de GEI pueda dar origen a instancias de identificación o indicios de incumplimiento de tales disposiciones legales o reglamentarias para el profesional ejerciente

[21] NIEA 3000 (Revisada), apartado37.

Otras causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)

A88. Ejemplos de factores a los que se hace referencia en el apartado 34(c)-(k) incluyen:

(a) Es probable que ocurran omisiones de una o más fuentes de emisiones para las fuentes que son menos obvias y que se pueden pasar por alto, tal como las emisiones fugitivas.

(b) Los cambios económicos o normativos significativos pueden comprender, por ejemplo, aumentos en los objetivos de energía renovable o cambios significativos en los precios para los volúmenes según el plan de comercialización de emisiones, lo que puede derivar, por ejemplo, en un aumento del riesgo de clasificación errónea de las fuentes en un generador eléctrico.

(c) La naturaleza de las operaciones de la entidad puede ser compleja (por ejemplo, puede involucrar instalaciones y procesos múltiples y dispares), discontinuos (por ejemplo, generación de electricidad con cargas pico) o derivar en relaciones escasas o débiles entre las emisiones de la entidad y otros niveles de actividad mensurables (por ejemplo, una planta de níquel cobalto). En tales casos, la oportunidad de realizar procedimientos analíticos significativos puede verse severamente reducida.
Los cambios en las operaciones o límites (por ejemplo, la introducción de nuevos procesos o la venta, adquisición o externalización de las fuentes de emisión o sumideros de eliminación) también pueden introducir riesgos de incorrección material (por ejemplo, por medio de la falta de conocimiento de los procedimientos de cuantificación o emisión de informes). Asimismo, la contabilización doble de una fuente de emisiones o sumidero de eliminación puede ocurrir debido a una coordinación inadecuada de la identificación de las fuentes y sumideros en una instalación compleja.

(d) La selección de un método de cuantificación inadecuado (por ejemplo, calcular emisiones de Alcance 1 con un factor de emisiones cuando hay disponible un método de medición directo más exacto y que resultaría más adecuado). La selección de un método de cuantificación adecuado es de particular importancia cuando el método ha sido modificado. Esto se debe a que los usuarios a quienes se destina el informe con frecuencia están interesados en las tendencias de las emisiones a lo largo del tiempo o respecto de un año base. Algunos criterios pueden requerir que los métodos de cuantificación solo sean modificados cuando se utiliza un método más exacto. Otros factores relacionados con la naturaleza de los métodos de cuantificación incluyen:
- La aplicación incorrecta de un método de cuantificación, tal como no calibrar los medidores o no leerlos con la frecuencia suficiente, o el uso de un factor de emisiones inadecuado a las circunstancias. Por ejemplo, se puede predecir un factor de emisiones sobre la hipótesis de un uso continuo y no ser adecuado para su uso luego de una parada.
- La complejidad de los métodos de cuantificación, que por lo general incluyen un mayor riesgo de incorrección material, por ejemplo, una manipulación matemática extensiva o compleja de los datos fuente (tal como el uso de modelos matemáticos complejos); el uso extensivo de factores de conversión de estado (tal como aquellos que se utilizan para convertir medidas de líquidos a medidas de gas); o el uso extensivo de factores de conversión de unidades (como aquellos que se utilizan para convertir medidas del sistema imperial al sistema métrico).
- Cambios en los métodos de cuantificación o variables de entrada (por ejemplo, si el método de cuantificación utilizado se basa en el contenido de carbono de la biomasa y la composición de la biomasa utilizada cambia a lo largo del periodo).

(e) Las emisiones significativas no rutinarias o cuestiones de juicio son una fuente de riesgo de incorrección material mayor en relación con las emisiones rutinarias no complejas sujetas a procesos de cuantificación y emisión de informes sobre emisiones sistemáticas. Las emisiones no rutinarias son aquellas que son inusuales, en su dimensión o naturaleza, y que, por lo tanto, ocurren en forma poco frecuente (por ejemplo, hechos aislados, tales como fallos en las plantas o filtraciones de importancia). Las cuestiones de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones subjetivas. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores debido a cuestiones tales como:

- Una mayor intervención de la dirección para especificar los métodos de cuantificación o tratamiento de la emisión de informes.
- Una mayor intervención manual para la recolección y procesamiento de datos.
- Cálculos o métodos de cuantificación y principios de emisión de informes complejos.
- La naturaleza de las emisiones no rutinarias, que puede dificultar la implementación de controles efectivos respecto de los riesgos por parte de la entidad.
- Los métodos de cuantificación y principios de emisión de informes para las estimaciones pueden estar sujetos a interpretaciones dispares.
- Los juicios requeridos pueden ser subjetivos o complejos.

(f) La inclusión de emisiones de Alcance 3 cuando la entidad no conserva los datos fuente utilizados en la cuantificación o cuando los métodos de cuantificación comúnmente en uso son inexactos o conllevan amplias variaciones en las emisiones informadas (ver apartados A31-A34).

(g) Las cuestiones que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de cómo la entidad realiza estimaciones significativas y los datos sobre los que se basa incluyen, por ejemplo:

- conocimiento de los datos en los cuáles se basan las estimaciones;
- el método y, en su caso, el modelo aplicable para realizar las estimaciones;
- los aspectos relevantes del entorno de control y el sistema de información;
- si la entidad ha empleado a un experto;
- las hipótesis subyacentes a las estimaciones;
- si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones y, si es así, los motivos correspondientes; y
- si y, si es el caso, cómo la entidad ha valorado el efecto de la incertidumbre de estimación en la declaración de GEI, lo que incluye:
  - si, y en caso afirmativo, de qué manera, la entidad ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación;
  - el modo en que la entidad determina la estimación cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace; y
  - si la entidad lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

A89. Algunos de los ejemplos de otros factores que pueden derivar en riesgos de incorrección material comprenden:

- Errores humanos en la cuantificación de las emisiones, lo que es más probable que ocurra si el personal no conoce o no está bien capacitado respecto de los procesos o registro de datos de las emisiones.
- Excesiva confianza en un sistema de información con un diseño deficiente, que puede tener pocos controles efectivos, por ejemplo, el uso de hojas de cálculos sin los controles adecuados.
- Un ajuste manual, que de otro modo registraría los niveles de actividad en forma automática, por ejemplo, podría requerir entradas manuales si un medidor de antorchar se viera sobrecargado.
- Desarrollos externos significativos, tal como un escrutinio público intensificado de una instalación específica.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

Encargos de seguridad limitada y razonable (Ref.: Apartados 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las diferencias principales entre las respuestas globales del profesional ejerciente para abordar

los riesgos valorados de incorrección material y los procedimientos posteriores para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada en una declaración de GEI incluyen:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo:

- El profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, lo que podría ser el caso para un encargo de seguridad razonable.

- Cuando la entidad hace uso de equipamientos de medición continuos para cuantificar los flujos de las emisiones, el profesional ejerciente puede decidir, en un encargo de seguridad limitada, responder al riesgo de incorrección material valorado a través de la realización de indagaciones acerca de la frecuencia con la que se calibra el equipamiento. En las mismas circunstancias para un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir examinar los registros de la entidad relativos a la calibración del equipamiento o probar su calibración en forma independiente.
- Si la entidad quema carbón, el profesional ejerciente puede decidir en un encargo de seguridad razonable analizar de manera independiente las características del carbón, pero en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede decidir que la revisión de los registros de la entidad de los resultados de las pruebas de laboratorio constituyen una respuesta inadecuada para un riesgo valorado de incorrección material.

(b) En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos posteriores realizados son menos que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:

- Seleccionar menos elementos para su examen una reducción de la cantidad de elementos a ser examinados, por ejemplo, una reducción de los tamaños de las muestras para las pruebas de detalle;
- la aplicación de menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como pruebas de detalle); o
- Procedimientos de realización del trabajo en el lugar de algunas instalaciones.

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material implican el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable[22]

Es más, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, la evidencia adecuada en un encargo de seguridad limitada con frecuencia puede obtenerse haciendo indagaciones acerca de la entidad y teniendo en cuenta las respuestas recibidas a la luz de las circunstancias conocidas del encargo, sin obtener evidencia adicional, tal como lo requiere el apartado 43R(a) en el caso de un encargo de seguridad razonable.

---

[22] Este no siempre es el caso; por ejemplo, en algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa precisa basada en relaciones físicas o químicas fijas, incluso en un encargo de seguridad limitada.

Además, cuando se realizan procedimientos analíticos en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:

- Usar datos agregados a nivel más alto, por ejemplo, datos regionales en lugar de los datos de la instalación, o datos mensuales en lugar de datos semanales.
- Usar datos que no han sido sujetos a procedimientos separados para verificar su fiabilidad con el mismo alcance que tendrían en un encargo de seguridad razonable.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartado 35)

A91. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en la declaración de GEI pueden consistir en:

- Insistir ante el personal del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de manera general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos, por ejemplo, aplicando procedimientos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia, o modificando la naturaleza de los procedimientos con el fin de obtener evidencia más convincente.

A92. La valoración de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, y por ende en las respuestas globales del profesional ejerciente, se ve afectada por el conocimiento del entorno de control por parte del profesional ejerciente. Un entorno de control eficaz puede permitirle al profesional ejerciente tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Por el contrario, las deficiencias en el entorno de control tienen un efecto opuesto. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede responder a un entorno de control ineficiente mediante:

- La aplicación de un mayor número de procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
- La obtención de mayor evidencia de procedimientos en lugar de pruebas de controles.
- El aumento de los tamaños de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como la cantidad de instalaciones donde se realizan los procedimientos.

A93. Dichas consideraciones, por ende, inciden en el método general del profesional ejerciente, por ejemplo, el énfasis relativo en las pruebas de controles en comparación con otros procedimientos (ver también apartados A70-A72 y A96).

Ejemplos de procedimientos posteriores (Ref.: Apartados 37L–37R, 40R)

A94. Los procedimientos posteriores pueden incluir, por ejemplo:

- La realización de pruebas en la eficacia operativa de los controles respecto de la recogida y registro de los datos de las actividades, tal como los kilovatios hora de electricidad adquirida.
- Acordar factores de emisiones para fuentes adecuadas (por ejemplo, publicaciones de gobierno) y considerar su aplicabilidad en las circunstancias.
- Revisión de los acuerdos de negocios conjuntos y otros contratos relevantes a fin de determinar el límite organizativo de la entidad.
- Conciliación de los datos registrados, por ejemplo, para odómetros en vehículos pertenecientes a la entidad.
- Nuevos cálculos (por ejemplo, cálculos de balance de masa y balance de energía) y conciliación de las diferencias detectadas.
- Toma de lecturas de equipamientos de seguimiento continuo.
- Observación o nueva realización de mediciones físicas, tal como tanques de inmersión de aceite.

- Análisis de la integridad y de lo adecuado de técnicas de cuantificación o medición única, en particular métodos complejos que pueden incluir, por ejemplo, bucles de retroalimentación o reciclado.
- Muestreo y análisis independiente de las características de los materiales, tal como el carbón, o la observación de las técnicas de muestro y revisión de los registros de los resultados de las pruebas de laboratorio de la entidad.
- Verificación de la exactitud de los cálculos y de lo adecuado de los métodos de cálculo utilizados (por ejemplo, la conversión y suma de las mediciones de entrada).
- Comprobación de la concordancia de los datos registrados con los documentos fuente, como registros de producción, registros de uso de combustible y facturas de la energía adquirida.

Factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartados 37L(a)–37R(a))

A95. Los factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material comprenden:

- Limitaciones inherentes a las capacidades de los instrumentos de medición y la frecuencia de su calibración.
- La cantidad, naturaleza, propagación geográfica y características de posesión de las instalaciones de donde se recogen los datos.
- La cantidad y naturaleza de las diversas fuentes de emisiones y gases incluidas en la declaración de GEI.
- Si los procesos a los cuales se relacionan las emisiones son continuos o intermitentes y el riesgo de interrupción de dichos procesos.
- La complejidad de los métodos para la medición de la actividad y el cálculo de las emisiones, por ejemplo, algunos procesos requieren métodos de medición y cálculo únicos.
- El riesgo de las emisiones fugitivas no identificadas.
- El grado hasta el que la cantidad de emisiones concuerda con los datos de entrada disponibles.
- Si el personal que efectúa la recolección de datos está capacitado en métodos relevantes y la frecuencia de rotación de dicho personal.
- La naturaleza y el nivel de automatización utilizados en la captura y manipulación de datos.
- Las políticas de control de calidad y los procedimientos puestos en práctica en los laboratorios de pruebas, ya sean internas o externas.
- La complejidad de los criterios y las políticas de cuantificación y emisión de informes, incluyendo cómo se determina el límite organizativo.

Eficacia operativa de los controles (Ref.: Apartados 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, está la posibilidad de que no existan muchas actividades de control identificables por el profesional ejerciente, o el grado hasta que su existencia u operación ha sido documentada por la entidad es limitado. En dichos casos, puede resultar más eficaz para el profesional ejerciente realizar procedimientos posteriores que principalmente no incluyen pruebas de controles. En algunas raras ocasiones, la ausencia de actividades de control u otros componentes de control pueden hacer imposible obtener evidencia convincente adecuada (ver también apartados A70-A72 y A92-A93).

Convicción de la evidencia (Ref.: Apartados 37L(b)–37R(b))

A97. A la hora de obtener evidencia más convincente debido a una valoración más alta del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, obteniendo evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Riesgos para los cuales resultan necesarios las pruebas de controles a fin de proporcionar evidencia adecuada y suficiente (Ref.: 38R(b))

A98. La cuantificación de las emisiones puede incluir procesos altamente automatizados con poca o ninguna intervención manual, por ejemplo, cuando se registran, procesan o

informan datos relevantes en formatos electrónicos, tal como en un sistema de seguimiento continuo, o cuando el procesamiento de los datos de actividad está integrado a un sistema tecnológico de emisión de informes financieros u operativos. En dichos casos:

- La evidencia puede estar disponible en formato electrónico solamente, y su suficiencia y adecuación dependen de la eficacia de los controles relativos a su exactitud e integridad.
- El potencial de iniciar o alterar de manera inadecuada la información y que ello no sea detectado puede ser mayor si los controles adecuados no están funcionando de manera eficaz.

Procedimientos de confirmación (Ref.: Apartado 41R)

A99. Los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia relevante acerca de dicha información a medida que:

- Se reúnen datos de terceros, como datos acerca de: viajes aéreos de los empleados cotejados por el agente de viajes, el flujo de entrada de energía a la instalación medido por un proveedor o los kilómetros recorridos por los vehículos de propiedad de la entidad registrados por un gestor de flota externo.
- Los datos de referencia de la industria utilizados para calcular los factores de las emisiones.
- Los términos de los acuerdos, contratos o transacciones entre la entidad y otras partes, o la información acerca de si otras partes incluyen o no las emisiones específicas en sus declaraciones de GEI cuando se tiene en cuenta el límite organizativo de la entidad.
- Los resultados de los análisis de laboratorio de las muestras (por ejemplo, el valor calórico de las muestras de entrada).

Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartados 42L–42R)

A100. En muchos casos, la naturaleza fija de las relaciones físicas o químicas entre emisiones específicas y otros fenómenos mensurables permite diseñar procedimientos analíticos intensos (por ejemplo, la relación entre el consumo de combustible y las emisiones de dióxido de carbono y óxido de nitrógeno).

A101. De modo similar, una relación predecible y razonable puede existir entre la información financiera u operativa y las emisiones (por ejemplo, la relación entre las emisiones de Alcance 2 de la electricidad y el saldo del libro mayor para las compras de electricidad u horas de operación). Otros procedimientos analíticos pueden incluir comparaciones de información acerca de las emisiones de la entidad con datos externos tales como promedios de la industria, o el análisis de las tendencias durante el periodo para identificar anomalías para investigaciones posteriores y tendencias a lo largo de los periodos para su congruencia con otras circunstancias, como la adquisición o enajenación de instalaciones.

A102. Los procedimientos analíticos pueden ser particularmente eficaces cuando hay disponibles datos desagregados o cuando el profesional ejerciente tiene motivos para considerar que los datos a utilizar son confiables, como cuando se los extrae de una fuente bien controlada. En algunos casos, los datos a ser utilizados los puede capturar el sistema de información para emisión de informes financieros o se pueden introducir en otro sistema de información en paralelo con la entrada de datos financieros relacionados, y se pueden aplicar algunos controles comunes de entrada. Por ejemplo, la cantidad de combustible adquirida, según los registros de las facturas de los proveedores puede introducirse en las mismas condiciones en que se introducen las facturas relevantes en el sistema de cuentas a pagar. En algunos casos, los datos a ser utilizados pueden ser una entrada fundamental para las decisiones operativas y, por ende, estar sujetos a un mayor escrutinio por parte del personal operativo, o a procedimientos de auditoría externa separados (por ejemplo, como parte de un acuerdo de negocio conjunto o supervisión por el regulador).

Procedimientos relacionados con las estimaciones (Ref.: Apartados 44L–45R)

A103. En algunos casos, puede ser adecuado que el profesional ejerciente evalúe cómo la entidad ha considerado las hipótesis o desenlaces alternativos y por qué los ha rechazado.

A104. En algunos encargos de seguridad limitada, puede resultar adecuado que el profesional ejerciente realice uno o más de los procedimientos identificados en el apartado 45R.

Muestreo (Ref.: Apartado 46)

A105. El muestreo incluye:

(a) La determinación de un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo del muestreo a un nivel aceptablemente bajo. Debido a que el nivel aceptable de riesgo del encargo de aseguramiento es menor para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, también puede serlo el nivel de riesgo de muestreo que es aceptable en el caso de las pruebas de detalle. Por lo tanto, cuando se utilizan muestreos para pruebas de detalle en un encargo de seguridad razonable, el tamaño de la muestra puede ser mayor cuando se utiliza en circunstancias similares en un encargo de seguridad limitada.

(b) La selección de los elementos para la muestra de manera que cada unidad de muestreo de la población tenga oportunidad de selección y la aplicación de procedimientos adecuados a su finalidad sobre cada elemento seleccionado. Si el profesional ejerciente no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el profesional ejerciente tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.

(c) Investigación de la naturaleza y causa de las desviaciones o incorrecciones identificadas y la evaluación de su posible efecto en el objetivo del procedimiento y en otras áreas del encargo.

(d) Evaluar:

(i) los resultados de la muestra, incluyendo las pruebas de detalle, la proyección de las incorrecciones halladas en la muestra de la población y

(ii) si la utilización del muestreo ha proporcionado una base adecuada para extraer conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartado 47)

A106. Para responder a fraudes o indicios de fraude identificados durante el encargo, puede ser adecuado que el profesional ejerciente, por ejemplo:

- Discuta el asunto con la entidad.
- Solicite a la identidad que consulte con un tercero adecuadamente cualificado, tal como el asesor legal o regulador de la entidad.
- Considere las implicaciones del asunto en relación con otros aspectos del encargo, incluidas la valoración del riesgo por el profesional ejerciente y la fiabilidad de las manifestaciones escritas de la entidad.
- Obtenga asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Se comunique con terceros (por ejemplo, un regulador).
- Retenga el informe de aseguramiento.
- Renuncie al encargo.

A107. Las acciones indicadas en el apartado A106 pueden resultar adecuadas para responder a incumplimientos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas durante el encargo. Asimismo, puede resultar adecuado describir el asunto en un párrafo denominado "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, de acuerdo con el apartado 77 de esta NIEA, a menos que el profesional ejerciente:

(a) concluya que el incumplimiento tiene un efecto material en la declaración de GEI y este no ha sido reflejado en la declaración de GEI; o

(b) se vea impedido por la entidad de obtener evidencia adecuada suficiente para evaluar si ocurrió o podría un incumplimiento que tiene o podría tener un efecto material en la declaración de GEI, en cuyo caso el apartado 66 de esta NIEA es aplicable.

Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI (Ref.: Apartados 48L–48R)

A108. Tal como se estipula en el apartado A71, a medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo ocurra con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información relacionados con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones. En los sistemas de información inmaduros, el proceso de agregación puede ser muy informal. En los sistemas más sofisticados, el proceso de agregación puede ser más sistemático y documentarse de manera formal. La naturaleza, y también la extensión, de los procedimientos del profesional ejerciente con respecto a los ajustes y la manera en que este haga concordar o concilie la declaración de GEI con los registros subyacentes depende de la naturaleza y complejidad de las cuantificaciones y el proceso de emisión de informes y los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos adicionales (Ref.: Apartados 49L–49R)

A109. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Dichos procedimientos pueden incluir solicitar a la entidad que examine la cuestión o cuestiones identificadas por el profesional ejerciente y hacer ajustes a la declaración de GEI, si corresponde.

Determinación de la necesidad de realizar procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref.: Apartados 49L, 49L(b))

A110. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales. Por ejemplo, al realizar visitas de inspección, el profesional ejerciente puede identificar una fuente potencial de emisiones que aparentemente no está incluida en la declaración de GEI. En esos casos, el profesional ejerciente realiza indagaciones posteriores acerca de si la fuente potencial ha sido incorporada en la declaración de GEI. La extensión de los procedimientos adicionales aplicados, de acuerdo con el apartado 49L, será una cuestión de juicio profesional. Cuanto mayor sea la probabilidad de incorrección material, más convincente será la evidencia que obtenga el profesional ejerciente.

A111. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L, el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Sin embargo, si después el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí son causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref.: Apartado 50)

A112. El profesional ejerciente puede establecer una cifra por debajo de la cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la declaración de GEI. "Claramente insignificante" es una expresión equivalente a "no material". Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con esta NIEA; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Utilización del trabajo de otros profesionales ejercientes

Comunicación de la información a otros profesional ejerciente (Ref.: Apartado 57(a))

A113. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede comunicar a otro profesional ejerciente con respecto al trabajo a ser llevado a cabo, el uso que se dará a ese trabajo y la estructura y contenido de la comunicación del otro profesional ejerciente con el equipo del encargo puede incluir:

- Una solicitud de que el otro profesional ejerciente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo utilizará el trabajo de dicho profesional ejerciente, confirme que colaborará con el equipo del encargo.
- La importancia relativa de la realización del trabajo para el trabajo del otro profesional ejerciente, que puede ser menor a la importancia relativa de la realización del trabajo para la declaración de GEI (y, si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) y el umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse como claramente poco significativas para la declaración de GEI.
- Los riesgos de incorrección material identificados en la declaración de GEI que son relevantes para el trabajo del otro profesional ejerciente, y una solicítud de que el otro profesional ejerciente comunique oportunamente cualquier riesgo identificado durante el encargo que pueda resultar material para la declaración de GEI, y las respuestas del otro profesional ejerciente ante dichos riesgos.

Comunicación de la información por parte de otro profesional ejerciente (Ref.: Apartado 57(a))

A114. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede solicitar a otro profesional ejerciente que comunique incluyen:

- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables al encargo del grupo, incluidos los relativos a la independencia y competencia profesional.
- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.
- Una lista de las incorrecciones no corregidas identificadas por el otro profesional ejerciente durante el encargo que no son claramente poco significativas.
- Indicadores de posibles sesgos en la preparación de la información relevante.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa identificada en el control interno identificado por el otro profesional ejerciente durante el encargo.
- Otras cuestiones significativas que el otro profesional ejerciente ha comunicado o espera comunicar a la entidad, incluidos fraudes o indicios de fraude.
- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la declaración de GEI, o sobre la que el otro profesional ejerciente desee llamar la atención del equipo del encargo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el otro profesional ejerciente a la entidad.
- Los hallazgos globales del otro profesional ejerciente, sus conclusiones u opinión.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI

Evidencia (Ref.: Apartado 57(b))

A115. Las consideraciones relevantes cuando se obtiene evidencia sobre el trabajo de otro profesional ejerciente pueden incluir:

- Discusiones con el otro profesional ejerciente acerca de las actividades comerciales relativas al trabajo del otro profesional ejerciente que resultan significativas para la declaración de GEI.
- Discusiones con el otro profesional ejerciente concernientes a la susceptibilidad de la información relevante a incorrección material.

- Revisión de la documentación del otro profesional ejerciente relacionada con los riesgos identificados de incorrección material, las respuestas ante dichos riesgos y las conclusiones. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del otro profesional ejerciente con respecto a los riesgos identificados.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 58)

A116. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 58, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas. La persona o personas a quienes el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas por lo general son miembros de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, debido a que las estructuras de la dirección y del gobierno de la entidad varían según la jurisdicción y la entidad, que reflejan influencias tales como diferentes antecedentes culturales y legales y las características de tamaño y propiedad, no es posible que esta NIEA especifique, para todos los encargos, la persona o personas adecuadas a quienes se solicita manifestaciones escritas. Por ejemplo, la entidad puede ser una instalación que no constituye una entidad legal independiente por derecho propio. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Hechos posteriores (Ref.: Apartado 61)

A117. Los hechos posteriores pueden incluir, por ejemplo, la publicación de factores de emisiones revisados por un organismo, tal como una agencia estatal, cambios en la legislación o reglamentaciones relevantes, conocimiento científico mejorado, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

Información comparativa (Ref.: Apartados 62–63, 76(c))

A118. Las disposiciones legales o reglamentarias, o los términos del encargo, pueden especificar los requerimientos relacionados con la presentación, emisión de informes y grado de seguridad de la información comparativa en una declaración de GEI. Una diferencia clave entre los estados financieros y una declaración de GEI es que las cifras presentadas en la declaración de GEI miden las emisiones para un periodo discreto y no se basan en cifras acumuladas a lo largo del tiempo. Como resultado, la información comparativa presentada no afecta la información del año en curso a menos que las emisiones hayan sido registradas en el periodo erróneo y consecuentemente las cifras pueden estar basadas en el periodo de inicio incorrecto para la medición.

A119. Cuando una declaración de GEI incluye referencias a reducciones de porcentajes en las emisiones, o una comparación similar de información de periodos, es importante que el profesional ejerciente tenga en cuenta lo adecuado de las comparaciones. Estas pueden ser inadecuadas debido a:

(a) cambios significativos en las operaciones desde el periodo anterior;
(b) cambios significativos en los factores de conversión; o
(c) inconsistencias en las fuentes o métodos de medición.

A120. Cuando la información comparativa se presenta con la información sobre las emisiones actuales pero parte de toda esa información comparativa, o su totalidad, no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, es importante que el estado de dicha información sea claramente identificado tanto en la declaración de GEI como en el informe de aseguramiento.

Reexpresiones (Ref.: Apartado 62(a))

A121. Puede ser necesario que se deban reexpresar las cifras de GEI informadas en un periodo anterior de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias o los criterios aplicables debido a, por ejemplo, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

Procedimientos de realización del trabajo sobre la información comparativa (Ref.: Apartado 63(a))

A122. En un encargo de seguridad limitada que incluye proporcionar un grado de seguridad sobre información comparativa, si llega a conocimiento del profesional ejerciente que podría haber una incorrección material en la información comparativa presentada, los procedimientos a ser realizados deben concordar con los requerimientos del apartado 49L. En el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos a ser efectuados deben ser suficientes para formarse una opinión acerca de la información comparativa.

A123. Si el acuerdo no incluye proporcionar un grado de seguridad sobre la información comparativa, el requerimiento de realizar procedimientos en las circunstancias abordadas en el apartado 63(a) consiste en cumplir con la obligación ética del profesional ejerciente de no estar asociado, a sabiendas, con información materialmente falsa o engañosa.

Otra información (Ref.: Apartado 64)

A124. Las declaraciones de GEI se pueden publicar con otra información que no se encuentra cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, por ejemplo, una declaración de GEI puede estar incluida como parte de un informe anual o informe de sostenibilidad de la entidad, o estar incluida con otra información específica sobre cambios climáticos, tal como:

- Un análisis estratégico, incluso una declaración acerca del impacto que el cambio climático tiene en los objetivos estratégicos de la entidad.
- Una explicación y valoración cualitativa de los riesgos significativos actuales y anticipados y las oportunidades asociadas con el cambio climático.
- Información a revelar acerca de las acciones de la entidad, que incluye su plan a largo y corto plazo para abordar los riesgos, las oportunidades y los efectos relacionados con el cambio climático.
- Revelación de información acerca de las perspectivas futuras, incluyendo las tendencias y factores relacionados con el cambio climático que posiblemente afectan la estrategia de la entidad o el calendario a base del cual se planifica el logro de la estrategia.
- Una descripción de los procesos del gobierno y los recursos de la entidad que han sido asignados a la identificación, gestión y supervisión de los problemas relacionados con el cambio climático.

A125. En algunos casos, la entidad puede publicar información sobre emisiones que se calcula sobre una base diferente a aquella usada para preparar la declaración de GEI, por ejemplo, la otra información puede ser preparada sobre una base "de igual a igual" donde las emisiones se recalculan para omitir el efecto de hechos no recurrentes, tal como la puesta en marcha de una nueva planta o el cierre de una instalación. El profesional ejerciente puede buscar que esa información sea eliminada si los métodos utilizados para prepararla estaban prohibidos por los criterios usados para preparar la declaración de GEI. El profesional ejerciente también puede buscar que cualquier información narrativa que no concuerda con los datos cuantitativos incluidos en la declaración o que no puede ser justificada (por ejemplo, proyecciones especulativas o reclamos acerca de acciones futuras) sea eliminada.

A126. Las acciones posteriores que pueden resultar adecuadas cuando otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyen, por ejemplo:

- Solicitar a la identidad que consulte con un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la entidad.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros, por ejemplo, un regulador.
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la cuestión en el informe de aseguramiento
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Documentación

Documentación de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida (Ref.: Apartados 15, 65–66)

A127. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente prepare oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento[23]. Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:

- Fraude: Los riesgos de incorrección material y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos respecto del fraude, y las comunicaciones acerca de fraude hechas a la entidad, reguladores y otras personas.
- Disposiciones legales y reglamentarias: Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias y los resultados de las discusiones con la entidad y otras partes fuera de la entidad.
- Planificación: La estrategia global del encargo, el plan del encargo y cualquier cambio significativo realizado durante el encargo y las razones para dichos cambios.
- Materialidad: o importancia relativa Las siguientes cifras y los factores considerados en su determinación: la importancia relativa para la declaración de GEI; si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para los tipos específicos de emisiones o información a revelar; la importancia relativa para la ejecución del encargo; y cualquier revisión de la importancia relativa a medida que el encargo avanza.
- Riesgos de incorrección material: la discusión requerida por el apartado 29 y las decisiones significativas a las que se llegó, elementos clave del conocimiento obtenido relacionado con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno especificados en el apartado 23, y los riesgos de incorrección material para los que, a juicio del profesional ejerciente, se requirieron procedimientos posteriores.
- Procedimientos posteriores: naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores realizados, la conexión de aquellos procedimientos posteriores con los riesgos de incorrección material y los resultados de los procedimientos.
- Evaluación de las incorrecciones: La cifra por debajo de la cual las incorrecciones podrían ser consideradas como claramente poco significativas, las incorrecciones acumuladas durante el encargo y si estas han sido corregidas, y la conclusión del profesional ejerciente relativa a si las incorrecciones no corregidas son materiales, en forma individual o agregada, y la base de dicha conclusión.
- Disposiciones legales o reglamentarias: Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias y los resultados de las discusiones con la entidad y otras partes fuera de la entidad.

Cuestiones que surgen después de la fecha del informe de aseguramiento (Ref.: Apartado 68)

A128. Algunos ejemplos de circunstancias excepcionales incluyen hechos de los que el profesional ejerciente toma conocimiento luego de la fecha del informe de aseguramiento pero que existieron antes de dicha fecha y que, si se hubiera sabido de ellas entonces, podrían haber hecho que la declaración de GEI fuera modificada o el profesional ejerciente modificara la conclusión en el informe de aseguramiento, por ejemplo, el descubrimiento de un error significativo no corregido. Los cambios resultantes a la documentación del encargo se revisan de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma con respecto a las responsabilidades de revisión, según lo requiere la NICC 1, donde se indica que el socio del encargo es el responsable final de los cambios.[24]

Compilación del archivo final del encargo (Ref.: Apartado 69)

A129. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas

[23] NIEA 3000 (Revisada), apartado79.

[24] NICC 1, *Control de calidad en las firmas que realizan auditorías y revisiones de los estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento y encargos de servicios relacionados*, apartado 32-33

establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.[25] Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento[26].

Revisión del control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 71)

A130. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:
- La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo.
- Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas.
- Si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Descripción de los criterios aplicables (Ref.: Apartados 74(d), 76(g)(iv))

A131. La preparación de la declaración de GEI por parte de la entidad requiere la inclusión de una descripción adecuada de los criterios aplicables en las notas explicativas de la declaración de GEI. La descripción informa a los usuarios a quienes se destina el informe acerca del marco el cual se basa la declaración de GEI y es de especial importancia cuando existen diferencias significativas entre los diversos criterios respecto de cómo se tratan las cuestiones específicas en una declaración de GEI, por ejemplo, qué deducciones de emisiones incluir, de ser el caso; cómo estas han sido cuantificadas y qué manifiestan; y la base para la selección de qué emisiones de Alcance 3 se incluyen y cómo se cuantifican.

A132. Una descripción que indique que la declaración de GEI ha sido preparada de conformidad con ciertos criterios específicos sólo es adecuada si la declaración de GEI cumple con todos los requerimientos de dichos criterios vigentes durante el periodo cubierto por la declaración de GEI.

A133. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "la declaración de GEI cumple sustancialmente con los requerimientos de XYZ") no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la declaración de GEI.

Contenido del informe de aseguramiento

Informes de aseguramiento ilustrativos (Ref.: Apartado 76)

A134. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de aseguramiento de declaraciones de GEI a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 76.

Información no cubierta por la conclusión del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(c))

A135. A fin de evitar malentendidos y una confianza excesiva en la información que no ha sido sujeta a aseguramiento, cuando la declaración de GEI incluye información tal como comparaciones que no están cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, la información por lo general se identifica como tal en la declaración de GEI y en el informe de aseguramiento del profesional ejerciente.

Deducciones de emisiones (Ref.: Apartado 76(f))

---

[25] NICC 1, apartado 45

[26] NICC 1, apartado A54.

A136. La redacción de la declaración a ser incluida en el informe de aseguramiento cuando la declaración de GEI incluye emisiones puede variar considerablemente según las circunstancias.

A137. La disponibilidad de información relevante y fiable en relación con las compensaciones y otras deducciones de emisiones varía ampliamente y, por ende, lo mismo sucede con la evidencia disponible para que el profesional ejerciente sustente las deducciones de emisiones reclamadas por la entidad.

A138. Debido a la naturaleza diversa de las deducciones de emisiones y la frecuentemente reducida cantidad y naturaleza de los procedimientos que pueden aplicarse a las deducciones de emisiones por parte del profesional ejerciente, esta NIEA requiere la identificación en el informe de aseguramiento de aquellas deducciones de emisiones, si corresponde, cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente respecto de ellas.

A139. La declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente con respecto a las deducciones de emisiones puede redactarse de la siguiente manera, cuando las deducciones de emisiones se incluyen como compensaciones: "La declaración de GEI incluye una deducción de emisiones de ABC para el ejercicio de yyy toneladas de CO_{2-e} relacionadas con compensaciones. Hemos llevado a cabo procedimientos respecto de si estas compensaciones fueron adquiridas durante el año y si su descripción en la declaración de GEI constituye un resumen razonable de los contratos relevantes y la documentación relacionada. Sin embargo, no hemos realizado ningún procedimiento relacionado con los proveedores externos de dichas compensaciones, y no expresamos ninguna conclusión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de CO_{2-e} o si lo harán en el futuro.

Uso del informe de aseguramiento (Ref.: Apartado 76(g)(iii))

A140. Además de identificar el informe de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir una redacción en el cuerpo del informe de aseguramiento que especifique el propósito o los usuarios para quienes fue preparado el informe. Por ejemplo, cuando la declaración de GEI se vaya a depositar en el registro público, puede resultar adecuado que las notas explicativas de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyan una declaración indicando que el informe está dirigido a unos usuarios que cuentan con un conocimiento razonable de las actividades de GEI y que han analizado la información contenida en la declaración de GEI con una diligencia razonable y que comprenden que la declaración de GEI ha sido preparada y proporciona un grado de seguridad según los niveles adecuados de importancia relativa.

A141. Adicionalmente, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a quienes se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

Resumen de los procedimientos del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(h)(ii))

A142. El informe de aseguramiento en un encargo de seguridad razonable normalmente contiene una redacción estándar y solo describe, en forma breve, los procedimientos realizados. Esto se debe a que, en un encargo de seguridad razonable, la descripción de cualquier nivel de detalle de los procedimientos específicos llevados a cabo no ayudaría a los usuarios a comprender que, en todos los casos donde se emite un informe no modificado, se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente a fin de permitir al profesional ejerciente expresar una opinión.

A143. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos efectuados para los usuarios a quienes va dirigido el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. Por lo tanto, la descripción de los procedimientos del profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada por lo general es más detallada que en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible dado que el

conocimiento y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente son menores en un encargo de seguridad razonable.

Los factores a considerar al tomar esa determinación y el grado de detalle a proporcionar incluyen:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A144. Al describir los procedimientos realizados en el informe de seguridad limitada, es importante que estos se escriban de manera objetiva pero que no se resuman hasta el punto de resultar ambiguos, o que no se escriban de manera que se vean sobrevalorados u ornamentados, o que impliquen que se ha obtenido una seguridad razonable. También es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordados y que, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

La firma del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(k))

A145. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de su firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en determinadas jurisdicciones puede exigírsele que haga constar en el informe de aseguramiento su titulación profesional o el hecho de que el profesional ejerciente o la firma, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

Párrafos de énfasis y párrafos de otras cuestiones (Ref.: Apartado 77)

A146. El uso generalizado de los párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones disminuye la eficacia del profesional ejerciente en la comunicación de este tipo de cuestiones.

A147. Un párrafo de énfasis puede resultar adecuado cuando, por ejemplo, se han usado diferentes criterios o estos se han revisado, actualizado o interpretado de manera diferente en periodos anteriores, y ello ha tenido un efecto fundamental en las emisiones informadas, o cuando un fallo en el sistema para parte del periodo en cuestión significa que se ha utilizado una extrapolación para estimar las emisiones correspondientes a ese momento y ello ha sido expresado en la declaración de GEI.

A148. Un párrafo de otras cuestiones puede ser adecuado cuando, por ejemplo, el alcance del encargo ha cambiado significativamente respecto del periodo anterior y ello no ha sido expresado en la declaración de GEI.

A149. El contenido del párrafo de énfasis incluye una clara referencia a la cuestión que se resalta y la ubicación en la declaración de GEI de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. También indica que el profesional ejerciente no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ver también apartado A125)

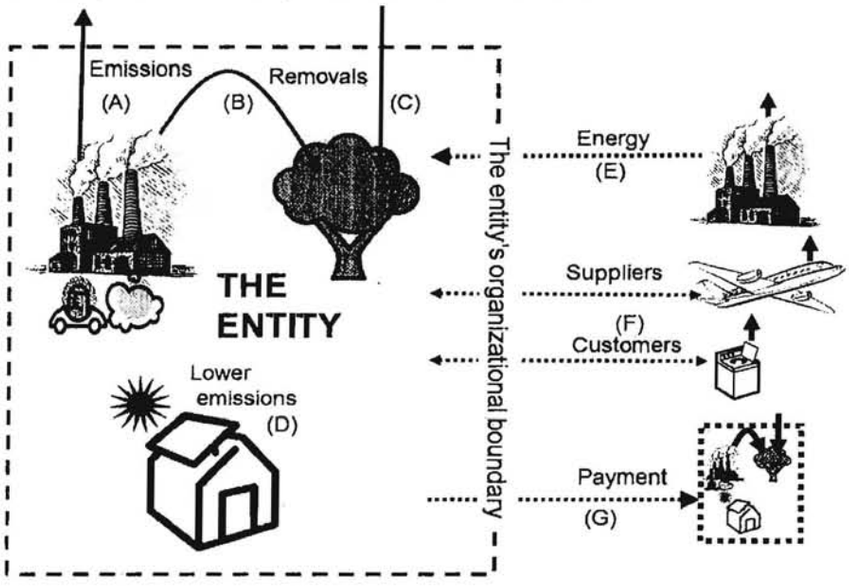
A150. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en la declaración de GEI. El apartado 77 limita el uso de los párrafos sobre otras cuestiones a cuestiones relevantes para el conocimiento de encargo por el usuario, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento que el profesional ejerciente considera necesarias para la comunicación en el informe de aseguramiento. (Ver también apartado A124)

A151. La inclusión de las recomendaciones del profesional ejerciente acerca de cuestiones tales como mejoras en el sistema de información de la entidad en el informe de aseguramiento puede significar que aquellas cuestiones no han sido abordadas correctamente al momento de la preparación de la declaración de GEI. Dichas recomendaciones pueden comunicarse, por ejemplo, en una carta a la dirección o en una discusión con los responsables del gobierno en la entidad. Las consideraciones relevantes para decidir si corresponde incluir

recomendaciones en el informe de aseguramiento comprenden si su naturaleza es relevante para las necesidades de información de los usuarios y si estas han sido expresadas en forma adecuada a fin de que no sean malinterpretadas como una salvedad a la conclusión del profesional ejerciente en la declaración de GEI:

A152. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el profesional ejerciente proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Anexo 1
(Ref.: Apartados A8–A14)
Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones



A = Emisiones directas o de Alcance 1 (ver apartado A8).
B = Eliminaciones (emisiones que se generan dentro del límite de la entidad pero que se capturan y almacenan dentro del silo en lugar de liberarlas a la atmósfera. Por lo general se tienen en cuenta en términos brutos, es decir, como emisiones de Alcance 1 y una eliminación) (ver apartado A14).
C = Eliminaciones (GEI que la entidad ha eliminado de la atmósfera) (ver apartado A14).
D = Acciones que la entidad pone en práctica para reducir sus emisiones. Tales acciones pueden reducir las emisiones de Alcance 1 (por ejemplo, por medio de la utilización de vehículos con mayor ahorro de combustible), emisiones de Alcance 2 (por ejemplo, con la instalación de paneles solares para reducir la cantidad de electricidad adquirida) o emisiones de Alcance 3 (por ejemplo, a través de la reducción o venta de productos que requieren menos energía para su uso). La entidad puede incluir dichas acciones en las notas explicativas de la declaración de GEI, pero estas solo afectan la cuantificación de las emisiones frente a la declaración de GEI en el sentido que las emisiones informadas son menores de lo que serían de otro modo o que constituyen una deducción de emisiones de acuerdo con los criterios aplicables (ver apartado A11).
E = Emisiones de Alcance 2 (ver apartado A9).
F = Emisiones de Alcance 3 (ver apartado A10).
G = Deducciones de emisiones, incluso las compensaciones adquiridas (ver apartados A11–A13).

Anexo 2

(Ref.: Apartado A134)

Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Encargo de seguridad razonable.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI (*este título no es necesario si esta es la única sección*)

Hemos asumido un encargo de seguridad razonable sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones y las notas explicativas en las páginas xx-yy. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.] [27]

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con *[criterios aplicables]*, aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,][28]La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[29] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la declaración de GEI basada en la evidencia obtenida. Hemos llevado a cabo nuestro encargo de seguridad razonable de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* ("NIEA 3410"), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que

---

[27] *La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).*

[28] *Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.*

[29] *NICC 1 Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad razonable sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad razonable de conformidad con la NIEA 3410 incluye la aplicación de procedimientos para obtener evidencia acerca de la cuantificación de las emisiones y la información relacionada en la declaración de GEI. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio del profesional ejerciente, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, en la declaración de GEI. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, tuvimos en cuenta los controles internos relevantes para la preparación de la declaración de GEI por parte de ABC. Un encargo de seguridad razonable también incluye:

- la valoración de la adecuación, de acuerdo con las circunstancias, del uso por ABC [*criterios aplicables]* aplicados conforme la Nota 1 de la declaración de GEI, como base para la preparación de la declaración de GEI;

- la evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes utilizados, y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por ABC; y

- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

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

Opinión

En nuestra opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [*criterios aplicables*] aplicados, según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *(aplicables para algunos encargos solamente)*
[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- El encargo de seguridad limitada.
- La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.
- La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.
- La declaración de GEI no contiene información comparativa.

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI (este título no es necesario si esta es la única sección)

Hemos asumido un encargo de seguridad limitada sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones [y las notas explicativas en las páginas xx-yy]. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.][30]

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [*criterios aplicables*], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,][31]La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[32] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión de seguridad limitada acerca de la declaración de GEI basada en los procedimientos que hemos realizado y la evidencia obtenida. Hemos realizado nuestro encargo de seguridad limitada conforme la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto*

[30] La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

[31] Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

[32] NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Invernadero ("NIEA 3410"), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad limitada sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad limitada asumido de acuerdo con esta NIEA 3410, incluye la valoración, de acuerdo con las circunstancias, de la adecuación del uso de [criterios aplicables] por parte de ABC como base para la preparación de la declaración de GEI, la evaluación de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, ya sea debido a fraude o error, como respuesta a los riesgos valorados, según sea necesario dadas las circunstancias, y la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI. Un encargo de seguridad limitada tiene un alcance sustancialmente menor que un encargo de seguridad razonable en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo, incluido el conocimiento de control interno, así como los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

Los procedimientos que realizamos estuvieron basados en nuestro juicio profesional e incluyeron indagaciones, observación de los procesos realizados, inspección de documentos, procedimientos analíticos, evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes, y comprobación de la concordancia o conciliación con los registros subyacentes.

> *[El profesional ejerciente puede insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios de la base para la conclusión del profesional ejerciente.*[33] *La siguiente sección ha sido proporcionada a modo de orientación, y los ejemplos de procedimientos no constituyen una lista exhaustiva del tipo o extensión de los procedimientos que pueden ser importantes para el conocimiento de los usuarios relacionado con el trabajo efectuado.]*[34]
>
> Dadas las circunstancias del encargo, al momento de poner en práctica los procedimientos que se detallan arriba, nosotros:
>
> - Por medio de indagaciones, obtuvimos conocimiento del entorno de control y sistemas de información de ABC relevantes para la cuantificación y emisión de informes sobre las emisiones pero no evaluamos el diseño de las actividades de control específicas, ni obtuvimos evidencia acerca de su implementación ni comprobamos su eficacia operativa.
>
> - Evaluamos si los métodos de ABC para el desarrollo de las estimaciones son adecuados y si han sido aplicados de manera congruente. Sin embargo, nuestros procedimientos no incluyeron la comprobación de datos sobre los cuales se basaron las estimaciones ni desarrollamos, de manera independiente, nuestras propias estimaciones para evaluar las estimaciones de ABC a través de su comparación.
>
> - Realizamos visitas de inspección [en tres instalaciones] con el fin efectuar una evaluación de la integridad de las fuentes de emisiones, métodos de recolección de datos, datos fuente e hipótesis relevantes aplicables a todas las instalaciones. Las instalaciones seleccionadas para las pruebas se eligieron teniendo en cuenta sus emisiones en relación con el total de emisiones, fuentes de las emisiones y las instalaciones seleccionadas en periodos anteriores. Nuestros procedimientos [incluyeron/no incluyeron] la comprobación de los sistemas de información a fin de recolectar y agregar datos sobre la instalación o los controles en dichas instalaciones.][35]

Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es

---

[33] *Los procedimientos deben resumirse pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordado y , en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.*

[34] En el informe final, este párrafo explicativo deberá eliminarse.

[35] Esta sección debe eliminarse si el profesional ejerciente concluye que la información ampliada acerca de los procedimientos realizados no es necesaria en las circunstancias del encargo.

sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si hubiésemos realizado un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, no expresamos una opinión de seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI de ABC ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con los [*criterios aplicables*] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Conclusión de seguridad limitada

Basándonos en los procedimientos que hemos aplicado y la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de GEI de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [*criterios aplicables*] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *(aplicables para algunos encargos solamente)*

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3420: ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

(Aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIEA	1–8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requerimientos	
NIEA 3000	12
Aceptación del encargo	13
Planificación y realización del encargo	14-27
Manifestaciones escritas	28
Formación de la opinión	29–30
Tipo de opinión	31–34
Preparación del informe de aseguramiento	35
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIEA	A1
Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto	A2–A3
Compilación de información financiera proforma	A4–A5
Naturaleza de un encargo de seguridad razonable	A6
Definiciones	A7–A9
Aceptación del encargo	A10–A12
Planificación y realización del encargo	A13–A44
Manifestaciones escritas	A45
Formación de la opinión	A46–A50
Preparación del informe de aseguramiento	A51–A57
Anexo: Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420, Encargos de aseguramiento para Informar sobre la Compilación de información financiera proforma incluida en un folleto debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Encargos de aseguramiento y Servicios Relacionados.

Introducción

Alcance de esta NIEA

Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de seguridad razonable de constatación realizados por un profesional ejerciente[1] con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable[2] de información financiera proforma que se incluye en un folleto. Esta NIEA es aplicable

1. cuando:

   - dicho informe es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la bolsa ("disposición legal o reglamentaria aplicable") en la jurisdicción en la que se emitirá el folleto o

   - dicho informe se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. (Ref: Apartado A1)

---

[1] NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*, apartado 12(r).

[2] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(v)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Naturaleza de la responsabilidad del profesional ejerciente

2. En un encargo realizado de conformidad con esta NIEA, el profesional ejerciente no tiene responsabilidad alguna de compilar la información financiera proforma para la entidad. Dicha responsabilidad le incumbe a la parte responsable. La única responsabilidad del profesional ejerciente es informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

3. Esta NIEA no trata de los encargos distintos a los encargos de aseguramiento en los que la entidad contrata al profesional ejerciente para compilar sus estados financieros históricos.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto

4. La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Esto se consigue mediante la aplicación de ajustes proforma a la información financiera no ajustada. La información financiera proforma no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados económicos, ni sus flujos de efectivo. (Ref: Apartados A2–A3)

Compilación de información financiera proforma

5. La compilación de información financiera proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información financiera por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Este proceso implica los siguientes pasos:

   - identificación de la fuente de la información financiera no ajustada que se utilizará para la compilación de información financiera proforma y extracción de la información financiera no ajustada de dicha fuente; (Ref: Apartados A4–A5)

   - aplicación de los ajustes proforma a la información financiera no ajustada con el fin para el que se presenta la información financiera proforma; y

   - presentación de la información financiera proforma con la correspondiente información a revelar.

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable

6. Un encargo de seguridad razonable cuyo objetivo es informar sobre la compilación de información financiera implica la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA con el fin de valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si: (Ref: Apartado A6)

   - Los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y

   - La columna proforma resultante (ver apartado 11(c)) refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

   También implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma. El encargo no implica, sin embargo, la actualización o re-emisión por el profesional ejerciente de cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, o la realización de una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), con otros pronunciamientos profesionales

7. El profesional ejerciente debe cumplir con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando realice un encargo de aseguramiento para informar sobre la compilación de información

financiera proforma incluida en un folleto. Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.

8. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del *Código de Ética para profesionales de la Contabilidad*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes[3]. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[4] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013.

Objetivos

10. Los objetivos del profesional ejerciente son:

    (a) la obtención de una seguridad razonable sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables; e

    (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente.

Definiciones

11. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    a. Criterios aplicables – Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable. (Ref: Apartados A7–A9)

    b. Ajustes proforma – En relación con información financiera no ajustada, incluyen:

        (i) ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo ("hecho" o "transacción") como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y

        (ii) ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere ("entidad") y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15-A16)

    Los ajustes proforma incluyen la información financiera pertinente de un negocio que ha sido o será adquirido ("objeto de inversión"), o de un negocio que ha sido o será vendido ("objeto de desinversión"), siempre que dicha información sea utilizada en la compilación de la información financiera proforma ("información financiera del objeto de inversión o desinversión").

---

[3] NIEA 3000 (Revisada), apartados 3(a), 20 and34

[4] NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

c. Información financiera proforma - Información financiera que se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En esta NIEA se supone que la información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran:(a) la información financiera no ajustada; (b) los ajustes proforma; y (c) la columna proforma resultante. (Ref: Apartado A2)

d. Folleto – Un documento emitido en cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias relativos a los valores de una entidad en relación con los que se presupone que un tercero debe tomar una decisión de inversión.

e. Información financiera publicada – Información financiera de la entidad o de un objeto de inversión o de desinversión que se hace pública.

f. Información financiera no ajustada – Información financiera de la entidad a la que la parte responsable aplica ajustes proforma. (Ref: Apartados A4–A5)

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

12. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

Aceptación del encargo

13. Antes de aceptar un encargo para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, el profesional ejerciente:

    a. determinará que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la capacidad y competencia adecuadas; (Ref: Apartado A10)

    b. sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte responsable, determinará que los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;

    c. evaluará la redacción de la opinión prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicable, en su caso, con el fin de determinar que es probable que el profesional ejerciente pueda expresar la opinión prescrita basándose en la aplicación de los procedimientos especificados en esta NIEA; (Ref: Apartados A54–A56)

    d. cuando las fuentes de las que han sido extraídas la información financiera no ajustada y la información financiera de cualquier objeto de inversión o de desinversión hayan sido auditadas o revisadas y se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o el informe contenga un Párrafo de Énfasis, considerará si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permiten la utilización de la opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas o del informe que contiene el Párrafo de Énfasis, o que se haga referencia a los mismos en el informe del profesional ejerciente;

    e. si la información financiera histórica de la entidad nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; (Ref: Apartado A31)

    f. si el hecho o transacción incluye una adquisición y la información financiera histórica de la entidad adquirida nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; y

g. obtendrá el acuerdo de la parte responsable de que reconoce y comprende su responsabilidad de: (Ref: Apartados A11–A12)

(i) revelar y describir adecuadamente los criterios aplicables, en el caso de que éstos no sean públicos, a los usuarios a quienes se destina el informe;

(ii) compilar la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables y

(iii) proporcionar al profesional ejerciente:

a. acceso a toda la información (incluido, cuando sea necesario para los fines del encargo, información del o de los objetivos de inversión en el caso de una combinación de negocios), tales como registros, documentación y cualquier otro material que sea pertinente para la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables;

b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte responsable para los fines del encargo;

c. acceso a las personas pertenecientes a la entidad y a sus asesores de los que el profesional ejerciente determine que resulta necesario obtener evidencia en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables y

d. cuando sea necesario para los fines del encargo, acceso a todas las personas pertenecientes al objeto de inversión en el caso de una combinación de negocios.

Planificación y realización del encargo

Determinación de la adecuación de los criterios aplicables

14. El profesional ejerciente determinará la adecuación de los criterios aplicables, como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)[5] y, en especial, determinará que incluyen, como mínimo que:

a. la información financiera no ajustada sea extraída de una fuente apropiada; (Ref: Apartados A4–A5, A27)

b. los ajustes proforma sean:

(i) directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)

(ii) soportados objetivamente y (Ref: Apartado A14)

(iii) congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco y (Ref: Apartados A15-A16)

c. se realice una presentación adecuada y se proporcionen revelaciones para permitir a los usuarios a quienes se destina la información entender la información transmitida. (Ref: Apartados A2–A3, A42)

15. Además, el profesional ejerciente evaluará si los criterios aplicables:

a. son congruentes y no tienen conflictos con la ley o los reglamentos aplicables y

b. no es probable que tengan como resultado información financiera proforma que induzca a error.

Materialidad o importancia relativa

[5] NIEA 3000 (Revisada), apartados24(b)(ii) y A45

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

16. En la planificación y realización del encargo el profesional ejerciente tendrá en cuenta la materialidad en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A17–A18)

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo.

17. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartado A19)

    a. el hecho o transacción en relación con el que se ha compilado la información financiera proforma;

    b. el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma; (Ref: Apartados A20–A21)

    c. la naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión, incluido: (Ref: Apartados A22–A23)

        (i) sus operaciones;

        (ii) sus activos y pasivos y

        (iii) la forma en la que están estructurados y la manera en que se financian;

    d. los factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos relativos a la entidad y a cualquier objeto de inversión o de desinversión; (Ref: Apartados A24–A26)

    e. el marco de información financiera aplicable y las prácticas contables y de información financiera de la entidad y de cualquier objeto de inversión o de desinversión, incluida su selección y aplicación de políticas contables.

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

18. El profesional ejerciente obtendrá evidencia sobre si se ha extraído la información financiera no ajustada de una fuente adecuada. (Ref: Apartados A27–A28)

19. Si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. (Ref: Apartados A29–A31)

20. El profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha extraído la información financiera no ajustada de esa fuente de manera apropiada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

21. En la evaluación de la adecuación de los ajustes proforma, el profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha identificado los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración. (Ref: Apartado A32)

22. En la determinación de si los ajustes proforma concuerdan con los criterios aplicables, el profesional ejerciente determinará si son:

    a. Directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)

    b. soportados objetivamente. Si se incluye información financiera de objetivos de inversión o de desinversión en los ajustes proforma y si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído dicha información financiera, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la información financiera está soportada objetivamente y (Ref: Apartados A14, A33–A38)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

c. congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15-A16)

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

23. Es posible que se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, o que se haya emitido un informe que contiene un párrafo de énfasis con respecto a dicha fuente. En tales circunstancias, si la disposición legal o reglamentaria aplicable no prohíbe la utilización de tal fuente, el profesional ejerciente evaluará:

    a. la consecuencia potencial sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables; (Ref: Apartado A39)

    b. la actuación adicional adecuada que se debe realizar y (Ref: Apartado A40)

    c. si hay algún efecto sobre la capacidad del profesional ejerciente de informar de conformidad con los términos del encargo, incluido cualquier efecto sobre el informe del profesional ejerciente.

Fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o ajustes proforma no adecuados

24. En el caso de que, basándose en los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente identifique que la parte responsable ha:

    a. utilizado una fuente inapropiada para extraer la información financiera no ajustada u

    b. omitido un ajuste proforma que debiera haber sido incluido, aplicado un ajuste proforma que no es conforme a los criterios aplicables o aplicado inadecuadamente de algún otro modo un ajuste proforma, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable.

    Si el profesional ejerciente no puede acordar con la parte responsable el modo en que debería resolverse la cuestión, el profesional ejerciente evaluará la actuación posterior que debe realizar. (Ref: Apartado A40)

Obtención de evidencia sobre los cálculos implícitos en la información financiera proforma

25. El profesional ejerciente determinará si los cálculos implícitos en la información financiera proforma son aritméticamente correctos.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

26. El profesional ejerciente evaluará la presentación de la información financiera proforma. Esto incluirá la consideración de:

    a. la presentación global y la estructura de la información financiera proforma, incluido si está claramente descrita para poder ser diferenciada de la información financiera histórica u otra; (Ref: Apartados A2–A3)

    b. si la información financiera proforma y las notas explicativas muestran el impacto del hecho o de la transacción de un modo que no induce a error; (Ref: Apartado A41)

    c. si se proporcionan revelaciones adecuadas para permitir a los usuarios a quienes se destina la información financiera proforma entender la información transmitida y (Ref: Apartado A42)

d. si el profesional ejerciente conoce cualquier hecho significativo posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada al que sea necesario hacer referencia o revelar en la información financiera proforma. (Ref: Apartado A43)

27. El profesional ejerciente leerá el resto de la información incluida en el folleto que contiene la información financiera proforma con el fin de identificar, en su caso, incongruencias materiales con la información financiera proforma o con el informe de aseguramiento. En el caso de que, al estudiar la otra información, el profesional ejerciente identificara una incongruencia material o detectara una incorrección material en dicha otra información, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si resulta necesario corregir la cuestión y la parte responsable rehúsa hacerlo, el profesional ejerciente tomará las medidas adicionales apropiadas. (Ref: Apartado A44)

Manifestaciones escritas

28. El profesional ejerciente obtendrá de la parte responsable manifestaciones escritas de que:

a. en la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable ha identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración y (Ref: Apartado A45)

b. la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Formación de la opinión

29. El profesional ejerciente se formará una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A46–A48)

30. Con el fin de formarse esa opinión, el profesional ejerciente concluirá si el profesional ejerciente ha obtenido evidencia adecuada y suficiente sobre si la compilación de la información financiera proforma está libre de omisiones materiales o de un uso o aplicación inadecuados de un ajuste proforma. Esa conclusión incluirá una evaluación de si la parte responsable ha revelado y descrito adecuadamente los criterios aplicables en el caso de que éstos no se encuentren disponibles públicamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Tipo de opinión

Opinión no modificada (favorable)

31. El profesional ejerciente expresará una opinión no modificada (favorable) cuando el profesional ejerciente concluya que la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Opinión modificada

32. En muchas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prohíben la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Cuando este sea el caso y el profesional ejerciente concluya que una opinión modificada es no obstante apropiada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si la parte responsable rehúsa realizar los cambios necesarios, el profesional ejerciente:

a. retendrá el informe;

b. renunciará al encargo o

c. considerará obtener asesoramiento legal.

33. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden no prohibir la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la

información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En estas jurisdicciones, si el profesional ejerciente determina que es apropiada una opinión modificada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente aplicará los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)[6] relativos a las opiniones modificadas.

Párrafo de énfasis

34. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención del usuario sobre una cuestión presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas. Este sería el caso cuando, en opinión del profesional ejerciente, la cuestión es de tal importancia que resulta fundamental para que el usuario entienda si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En esas circunstancias, el profesional ejerciente incluirá un párrafo de énfasis en su informe, siempre que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia adecuada y suficiente de que la cuestión no afecta al hecho de que la información financiera proforma haya sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Ese párrafo se referirá únicamente a información presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas.

Preparación del informe de aseguramiento

35. El informe del profesional ejerciente incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartado A57)

    a. un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente; (Ref: Apartado A51)

    b. uno o varios destinatarios, como se acuerde en los términos del encargo; (Ref: Apartado A52)

    c. párrafos introductorios que identifiquen: (Ref: Apartado A53)

        (i) la información financiera proforma;

        (ii) la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

        (iii) el periodo cubierto por la información financiera proforma o la fecha de la misma y

        (iv) una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información financiera proforma, y la fuente de los criterios.

    d. una declaración de que la parte responsable es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

    e. una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, incluidas declaraciones de que:

        (i) la responsabilidad del profesional ejerciente es expresar una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables;

        (ii) a los fines de este encargo el profesional ejerciente no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, y el profesional ejerciente, en el curso de este encargo, tampoco ha realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma; y de que

[6] NIEA 3000 (Revisada), apartado 74

(iii) la finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, el profesional ejerciente no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se muestra;

f. una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NIEA 3420, *Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto*, que requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la parte responsable ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicable;

g. Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

h. Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta norma no trata las circunstancias en las que la información financiera proforma se proporciona como parte de los estados financieros de la entidad como resultado de los requerimientos de un marco de información financiera aplicable.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto (Ref: Apartados 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. La información financiera proforma se acompaña de notas explicativas que a menudo revelan las cuestiones expuestas en el apartado A42.

A3. Pueden incluirse en el folleto diferentes presentaciones de información financiera proforma dependiendo de la naturaleza del hecho o de la transacción y del modo en que la parte responsable pretende ilustrar el impacto de dicho hecho o transacción en la información financiera no ajustada de la entidad. Por ejemplo, es posible que la entidad adquiera algunos negocios antes de una oferta pública de venta. En estas circunstancias, la parte responsable puede elegir presentar un estado de patrimonio neto proforma con el fin de mostrar el impacto de las adquisiciones sobre la situación financiera de la entidad y sobre ratios clave tales como el endeudamiento, como si los negocios adquiridos se hubiesen combinado con la entidad en una fecha anterior. La parte responsable también puede elegir presentar un estado de resultados proforma con el fin de mostrar cuál hubiese podido ser el resultado de explotación para el periodo terminado en dicha fecha. En esos casos, la naturaleza de la información financiera proforma puede describirse con títulos como "Estado de patrimonio neto proforma a 31 de diciembre de 20X1" y "Estado de resultados proforma para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1".

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Compilación de información financiera proforma

Información Financiera no ajustada (Ref: Apartados 5, 11(f), 14(a))

A4. En muchos casos, la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada es información financiera pública tal como estados financieros anuales o intermedios.

A5. Dependiendo del modo en que la parte responsable elija mostrar el impacto del hecho o de la transacción, la información financiera no ajustada puede incluir:

- uno o más estados financieros solos, como un estado de situación financiera o un estado de resultados global; o
- información financiera adecuadamente resumida a partir de un conjunto completo de estados financieros, por ejemplo, un estado de patrimonio.neto.

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable (Ref: Apartado 6)

A6. En esta NIEA, la descripción de que la información financiera proforma se ha "compilado adecuadamente" significa que la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables.

Definiciones

Criterios aplicables (Ref: Apartado 11(a))

A7. Cuando no existan criterios establecidos para la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable habrá desarrollado los criterios sobre la base, por ejemplo, de la práctica en un determinado sector o de los criterios en una jurisdicción que tenga criterios establecidos, y ha revelado dicho hecho.

A8. Los criterios aplicables para la compilación de la información financiera proforma serán adecuados en las circunstancias si cumplen los requerimientos expuestos en el apartado 14.

A9. Las notas explicativas pueden incluir detalles adicionales acerca de los criterios con el fin de describir el modo en que ilustran los efectos del hecho o transacción de que se trata. Esto puede incluir, por ejemplo:

- La fecha en la que se supone que ha tenido lugar el hecho o se ha realizado la transacción.
- El enfoque que se ha utilizado para distribuir los ingresos, los gastos generales, los activos y pasivos entre los negocios involucrados en caso de una desinversión.

Aceptación del encargo

Capacidad y competencia para realizar el encargo (Ref: Apartado 13(a))

A10. El Código de Ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente mantenga conocimientos y aptitudes profesionales, incluidos la actualización y conocimiento de los correspondientes desarrollos técnicos, profesionales y empresariales, con el fin de proporcionar un servicio profesional competente.[7] En el contexto de este requerimiento del Código de Ética del IESBA, la capacidad y competencias necesarias para la realización del encargo también incluyen cuestiones como las siguientes:

- conocimiento y experiencia del sector en el que opera la entidad;
- conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias del mercado de valores y los desarrollos relacionados;

---

[7] Código de Ética del IESBA, apartados 130,1 y -130,3.

- conocimiento de los requerimientos de cotización de los mercados de valores correspondientes y de las transacciones del mercado de valores tales como fusiones, adquisiciones y ofertas de valores;

- familiaridad con el proceso de preparación de un folleto y de colocación de valores en el mercado y

- conocimiento de los marcos de información financiera utilizados en la preparación de las fuentes de las que se han extraído la información financiera no ajustada y, en su caso, la información financiera de los objetivos de inversión.

Responsabilidades de la parte responsable (Ref: Apartado 13(g))

A11. Un encargo de conformidad con esta NIEA se realiza bajo la premisa de que la parte responsable ha confirmado y comprende que tiene las responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g). En algunas jurisdicciones estas responsabilidades pueden estar especificadas en la disposición legal o reglamentaria aplicable. En otras, puede haber poca o ninguna definición legal o reglamentaria de estas responsabilidades. Un encargo de aseguramiento para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables se basa en la hipótesis de que:

(a) el papel del profesional ejerciente no implica responsabilizarse de la compilación de esa información y

(b) el profesional ejerciente tiene expectativas razonables de obtener la información necesaria para el encargo.

En consecuencia, esta premisa es fundamental para la realización del encargo. Con el fin de evitar malentendidos, se alcanza un acuerdo con la parte responsable de que confirma y comprende que tiene esas responsabilidades como parte del acuerdo y registro de los términos del encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada)[8]

A12. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente sólo tendrá que hacer constar el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte responsable reconoce y comprende sus responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g)

Planificación y realización del encargo

Evaluación de la adecuación de los criterios aplicables

Ajustes directamente atribuibles (Ref: Apartados 14(b)(i), 22(a))

A13. Es necesario que los ajustes proforma sean directamente atribuibles al hecho o transacción con el fin de evitar que la información financiera proforma refleje cuestiones que no surjan solamente como resultado del hecho o que no sean una parte integral de la transacción. Los ajustes directamente atribuibles excluyen aquellos que se relacionan con hechos futuros o que dependen de actuaciones que deben realizarse una vez que se ha completado la transacción, incluso si dichas actuaciones son clave para que la entidad emprenda la transacción (por ejemplo, el cierre de sitios de producción redundantes después de una adquisición).

Ajustes soportados objetivamente (Ref: Apartados 14(b)(ii), 22(b))

A14. También es necesario que los ajustes proforma puedan ser soportados objetivamente con el fin de proporcionar una base fiable para la información financiera proforma. Los ajustes soportados objetivamente son susceptibles de determinación objetiva. Las fuentes de soporte objeto de los ajustes proforma incluyen, por ejemplo:

- Acuerdos de compra y venta.

[8] NIEA 3000 (Revisada), apartado27.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Documentos de financiación del hecho o transacción, como acuerdos de préstamo.
- Informes de tasación independiente.
- Otros documentos relacionados con el hecho o transacción.
- Estados financieros publicados.
- Otra información financiera revelada en el folleto.
- Actuaciones legales o reglamentarias relacionadas, como en el área fiscal.
- Acuerdos de empleo.
- Actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad.

Ajustes congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco (Ref: Apartados 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Para que la información financiera proforma tenga sentido, es necesario que los ajustes proforma sean congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. En el contexto de una combinación de negocios, por ejemplo, la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables implica la consideración de cuestiones como:

- si existen diferencias entre las políticas contables del objeto de inversión y las de la entidad y
- si las políticas contables para transacciones realizadas por el objeto de inversión que la entidad no ha realizado anteriormente son políticas que la entidad hubiese adoptado para dichas transacciones dentro de su marco de información financiera aplicable, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.

A16. En algunas circunstancias puede también ser necesaria la consideración de lo adecuado de las políticas contables de la entidad. Por ejemplo, como parte del hecho o de la transacción, es posible que la entidad proponga emitir por primera vez instrumentos financieros complejos. Si este es el caso, puede ser necesario considerar:

- si la parte responsable ha seleccionado políticas contables adecuadas para ser utilizadas en la contabilización de esos instrumentos financieros dentro de su marco de información financiera aplicable y
- si ha aplicado adecuadamente esas políticas en la compilación de la información financiera proforma.

Materialidad o importancia relativa (Ref: Apartado 16)

A17. La materialidad con respecto a si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables no depende de una medida cuantitativa única. Por el contrario, depende de la magnitud y naturaleza de la omisión o de la inadecuada aplicación de un elemento de la compilación como se describe en el apartado A18, sea o no intencional. El juicio sobre estos aspectos de magnitud y naturaleza dependerá a su vez de cuestiones tales como:

- el contexto del hecho o transacción;
- el propósito para el que se ha compilado la información financiera proforma y
- las circunstancias relacionadas con el encargo.

El factor determinante podría ser la magnitud o la naturaleza de la cuestión o una combinación de ambos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A18. El riesgo de que se considere que la información financiera proforma no ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables puede surgir cuando hay evidencia, por ejemplo:

- De la utilización de una fuente inadecuada para extraer la información financiera no ajustada.
- De la extracción incorrecta de la información financiera no ajustada de una fuente adecuada.
- En relación con los ajustes, la no aplicación de políticas contables o de que los ajustes no sean congruentes con las políticas contables de la entidad.
- De no haber realizado un ajuste requerido por los criterios aplicables.
- De la realización de un ajuste que no es conforme a los criterios aplicables.
- De un error matemático o aritmético en los cálculos contenidos en la información financiera proforma.
- De revelaciones inadecuadas, incorrectas u omitidas.

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo. (Ref: Apartado 17)

A19. El profesional ejerciente puede obtener este conocimiento mediante una combinación de procedimientos como:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable y a otro personal de la entidad involucrados en la compilación de la información financiera proforma.
- Realizar indagaciones ante otras partes apropiadas como los responsables del gobierno de la entidad y los asesores de la entidad.
- Estudiando la documentación soporte relevante como contratos o acuerdos.
- Estudiando actas de las reuniones de los responsables del gobierno de la entidad.

El modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma (Ref: Apartado 17(b))

A20. El profesional ejerciente puede obtener conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma considerando, por ejemplo:

- La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Los pasos seguidos por la parte responsable para:
  - Extraer la información financiera no ajustada de la fuente.
  - Identificar los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el modo en que la parte responsable ha obtenido información financiera del objeto de inversión en la compilación de la información financiera proforma.
- La capacidad de la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma.
- La naturaleza y extensión de la supervisión de la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- El enfoque de la parte responsable en la identificación de las revelaciones adecuadas para soportar la información financiera proforma.

A21. En una combinación de negocios o en una desinversión, las áreas que pueden introducir complejidad en la compilación de la información financiera proforma incluyen la imputación de ingresos, de gastos generales y de activos y pasivos a o entre los negocios implicados. En consecuencia, es importante que el profesional ejerciente comprenda el enfoque de la parte responsable y los criterios para esas imputaciones y que las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma revelen estas cuestiones.

Naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión (Ref: Apartado 17(c))

A22. Un objeto de inversión puede ser una entidad jurídica o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de otra entidad como una división, sucursal o línea de negocio. Un objeto de desinversión puede ser una entidad jurídica como una filial o un negocio conjunto o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de la entidad como una división, sucursal o línea de negocio.

A23. El profesional ejerciente puede disponer de todo o parte del conocimiento necesario de la entidad o de cualquier objeto de inversión o desinversión y de sus respectivos entornos, si el profesional ejerciente ha auditado o revisado su información financiera.

Factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos (Ref: Apartado 17(d))

A24. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones del sector como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los desarrollos tecnológicos. Ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, capacidad y competencia en cuestión de precios.
- Prácticas de negocios habituales dentro del sector.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología de productos relacionada con los productos de la entidad.

A25. Los factores legales y reglamentarios incluyen el entorno legal y reglamentario. Esto incluye, entre otros, el marco de información financiera aplicable de conformidad con el que la entidad o, en su caso, el objeto de inversión prepara su información financiera periódica, y el entorno legal y reglamentario. Ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- Prácticas contables específicas del sector.
- El entorno legal y reglamentario para un sector regulado.
- Las disposiciones legales y reglamentarias que afectan significativamente a las operaciones de la entidad o, en su caso, a las operaciones del objetivo inversión o desinversión, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Fiscalidad.
- Las políticas gubernamentales que afectan en la actualidad a la realización de los negocios de la entidad o, en su caso, a los negocios de los objetivos de inversión o desinversión, como políticas monetarias (incluidos controles de cambio), políticas fiscales, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda gubernamental) y políticas arancelarias o de restricción de comercio.
- Requerimientos medioambientales que afectan al sector o a los negocios de la entidad o de los objetivos de inversión o desinversión.

A26. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad o, en su caso, al objeto de inversión o desinversión que el profesional ejerciente puede considerar se incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de crédito y la inflación o revaluación de la moneda.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

Factores relevantes a considerar (Ref: Apartados 14(a), 18)

A27. Los factores que afectan a lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada incluyen la existencia de un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente y si la fuente:

- Está autorizada o específicamente prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicables, está autorizada por el mercado de valores correspondiente en el cual será depositado el folleto o se utiliza como tal en condiciones normales de mercado o de la práctica.
- Es claramente identificable.
- Constituye un punto de partida razonable para la compilación de la información financiera proforma en el contexto del hecho o de la transacción, incluido si es congruente con las políticas contables de la entidad y corresponde a una fecha adecuada o cubre un periodo apropiado.

A28. Puede haberse emitido por otro profesional ejerciente un informe de auditoría o de revisión sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los apartados 17 (c) y (e) por el profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada es adecuada, no se ven reducidas.

No existe informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada (Ref: Apartado 19)

A29. Cuando no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente ha obtenido de ese encargo.
- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.
- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A30. Es probable que los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada hayan sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no lo haya sido. Por ejemplo, la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada pueden ser estados financieros intermedios que no han sido auditados o revisados mientras que es posible que los estados financieros del periodo anual inmediatamente anterior hayan sido auditados o revisados. En este caso, los procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A29, en relación con lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable sobre:
  - El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
  - Si se han registrado todas las transacciones.

- Si la fuente ha sido preparada de conformidad con las políticas contables de la entidad.
- Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
- Su valoración del riesgo de que la fuente contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
- El efecto de cambios en las actividades y las operaciones de la entidad.

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoria o revisión y si estos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Corroborar la información proporcionada por la parte responsable en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutiendo los cambios significativos con la parte responsable.

Información financiera histórica de la entidad que nunca ha sido auditada o revisada (Ref: Apartado 13(e))

A31. Salvo en el caso de una entidad constituida para el propósito de la transacción y que nunca ha tenido ninguna actividad comercial, es poco probable que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permitan que una entidad emita un folleto si su información financiera histórica nunca ha sido auditada o revisada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

Identificación de los ajustes proforma adecuados (Ref: Apartado 21)

A32. Informado por el conocimiento del profesional ejerciente sobre el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y otras circunstancias del encargo, el profesional ejerciente puede obtener evidencia sobre si la parte responsable ha identificado adecuadamente los ajustes proforma requeridos mediante una combinación de procedimientos como:

- Evaluación de la razonabilidad del enfoque de la parte responsable para la identificación de los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el método utilizado en la identificación de las adecuadas imputaciones de ingresos, gastos generales, activos y pasivos entre los correspondientes negocios.
- Realización de indagaciones ante las partes correspondientes de un objeto de inversión en relación con el enfoque para la extracción de la información financiera del objeto de inversión.
- Evaluación de aspectos específicos de los correspondientes contratos, acuerdos u otros documentos.
- Realización de indagaciones ante los asesores de la entidad en relación con aspectos específicos del hecho o transacción y contratos y acuerdos relacionados que son relevantes para la identificación de los ajustes apropiados.
- Evaluación de los correspondientes análisis y hojas de trabajo preparados por la parte responsable y por el otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.

- Obtención de evidencia de la supervisión por la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.

- Aplicación de procedimientos analíticos.

Soporte objetivo de cualquier información financiera de un objeto de inversión o desinversión incluida en los ajustes proforma (Ref: Apartado 22(b))

Información financiera de un objeto de desinversión.

A33. En el caso de una desinversión, la información financiera del objeto de desinversión se obtendrá de la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada, la cual a menudo habrá sido auditada o revisada. La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada proporcionará pues la base para que el profesional ejerciente determine si existe un soporte objetivo de la información financiera del objeto de desinversión. En este caso, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo, si los ingresos y gastos atribuibles al objeto de desinversión que están registrados a nivel consolidado han sido adecuadamente reflejados en los ajustes proforma.

A34. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no ha sido auditada o revisada, el profesional ejerciente puede remitirse a la orientación de los apartados A29-A30 en la determinación de si existe un soporte objetivo para la información financiera del objeto de desinversión.

Información financiera de un objeto de inversión

A35. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido auditada o revisada por el profesional ejerciente, la información financiera del objeto de inversión tendrá un soporte objetivo, sujeto a cualquier implicación que surja de las circunstancias expuestas en el apartado 23.

A36. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada por otro profesional ejerciente. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los requerimientos de los apartados 17 (c) y (e) por parte del profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada es adecuada, no se ven reducidas.

A37. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no ha sido auditada o revisada, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento que el profesional ejerciente de la entidad ha obtenido de ese encargo.

- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.

- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A38. A menudo los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión habrán sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no lo haya sido. En este caso, los procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A37, en relación con lo adecuado de la información financiera del objeto de inversión, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la dirección del objeto de inversión sobre:

- El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
- Si se han registrado todas las transacciones.
- Si la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido preparada de conformidad con las políticas contables del objeto de inversión.
- Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
- Su valoración del riesgo de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
- El efecto de cambios en los negocios y las operaciones del objeto de inversión.

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoria o revisión y si éstos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión.
- Corroborar la información proporcionada por la dirección del objeto de inversión en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente del objeto de inversión o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutir los cambios significativos con la dirección del objeto de inversión.

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

Consecuencia potencial (Ref: Apartado 23(a))

A39. No todas las opiniones de auditoría o conclusiones de revisión modificadas o los párrafos de énfasis, tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, afectan necesariamente al hecho de que la información financiera proforma pueda ser compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Por ejemplo, se puede haber expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros de la entidad por no haber revelado la remuneración de los responsables del gobierno de la entidad como lo requiere el marco de información financiera aplicable. Si este es el caso y estos estados financieros son utilizados como fuente de la que se ha extraído la información financiera proforma, esa salvedad puede no tener efecto sobre si los estados de patrimonio neto y de pérdidas y ganancias proforma pueden ser compilados, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Actuación adicional apropiada (Ref: Apartados 23(b), 24)

A40. Las actuaciones adicionales apropiadas que puede realizar el profesional ejerciente incluyen, por ejemplo:

- En relación con el requerimiento del apartado 23(b):
  - Discutir la cuestión con la parte responsable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

- Cuando sea posible de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, referirse en el informe del profesional ejerciente a la opinión o conclusión de revisión modificadas o al párrafo de énfasis si, de acuerdo con el juicio profesional del profesional ejerciente, la cuestión tiene la relevancia e importancia suficientes para la comprensión de la información financiera proforma por los usuarios a los que se destina el informe.

- En relación con el requerimiento del apartado 24, cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, modificar la opinión del profesional ejerciente.

- Cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, retener el informe o retirarse del encargo.

- Obtener asesoramiento legal.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

Evitar la asociación con información financiera que induce a error (Ref: Apartado 26(b))

A41. El Código de Ética del IESBA requiere que un profesional ejerciente no se asocie a sabiendas con informes, formularios, comunicaciones u otra información que el profesional ejerciente considere que:[9]

(a) contienen una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contienen declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u

(c) omiten u ocultan información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Revelaciones que acompañan a la información financiera proforma (Ref: Apartados 14(b), 26(c))

A42. Las revelaciones adecuadas pueden incluir cuestiones como:

- la naturaleza y propósito de la información financiera proforma, incluida la naturaleza del hecho o transacción y la fecha en la que se supone que ha ocurrido el hecho o se ha realizado la transacción;

- la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

- los ajustes proforma, incluidas una descripción y explicación de cada ajuste. Esto incluye, en el caso de información financiera de un objeto de inversión o desinversión, la fuente de la que se ha extraído esa información y si se han publicado un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

- si no están disponibles de manera pública, una descripción de los criterios que sirvieron de base para la compilación de la información financiera proforma; y

- una declaración de que la información financiera proforma ha sido compilada sólo para fines ilustrativos y que, debido a su naturaleza, no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados ni sus flujos de efectivo.

La disposición legal o reglamentaria aplicable puede requerir esas u otras revelaciones específicas.

Consideración de hechos posteriores significativos (Ref: Apartado 26(d))

[9] Código de Ética del IESBA, apartado 110.2.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A43. Puesto que no está informando sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, no hay ningún requerimiento de que el profesional ejerciente aplique procedimientos para identificar hechos posteriores a la fecha de la fuente que requieran el ajuste de la fuente o la revelación en la misma. No obstante, es necesario que el profesional ejerciente considere si ha llegado a su conocimiento cualquier hecho posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada que sea significativo y al que sea necesario hacer referencia o revelar en las notas a la información financiera proforma con el fin de evitar que la misma induzca a error. Esa consideración se basa en la aplicación de los procedimientos según esta NIEA o en el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, después de la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, la entidad puede haber realizado una transacción financiera que implique la conversión de su deuda convertible en fondos propios, cuya no revelación podría tener como resultado que la información financiera proforma indujera a error.

Incongruencia material con otra información (Ref: Apartado 27)

A44. Las actuaciones adicionales apropiadas que el profesional ejerciente puede emprender si la parte responsable rehúsa revisar la información financiera proforma o la otra información, según corresponda, incluyen por ejemplo:

- Cuando sea posible bajo la disposición legal o reglamentaria aplicable:
  - Describir la incongruencia material en el informe del profesional ejerciente.
  - Modificar la opinión del profesional ejerciente.
  - Retener el informe o retirarse del encargo.
- Obtener asesoramiento legal.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 28(a))

A45. En algunas circunstancias, los tipos de transacciones involucradas pueden requerir que la parte responsable seleccione políticas contables para los ajustes proforma que la entidad no había tenido que considerar con anterioridad ya que no tenía ninguna transacción al respecto. En ese caso, el profesional ejerciente puede solicitar a la parte responsable que expanda las manifestaciones escritas con el fin de incluir una confirmación de que las políticas contables seleccionadas constituyen las políticas contables adoptadas para ese tipo de transacciones.

Formación de la opinión

Grado de seguridad sobre cuestiones adicionales requeridas por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (Ref: Apartado 29)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre cuestiones distintas de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En algunas de estas circunstancias, puede no ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre si la base sobre la que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma es congruente con las políticas contables de la entidad. El cumplimiento de los requerimientos de los apartados 18 y 22(c) de esta NIEA proporciona una base para expresar esa opinión.

A47. En otras circunstancias, puede ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. La naturaleza y extensión de esos procedimientos adicionales variará con la naturaleza de las otras cuestiones sobre las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el profesional ejerciente exprese una opinión.

Declaración sobre la responsabilidad del profesional ejerciente sobre el informe

A48. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables requieran que el profesional ejerciente incluya en su informe una declaración explícita exponiendo o confirmando su responsabilidad en relación con el informe. La inclusión de dicha declaración adicional legal o reglamentaria en el informe del profesional ejerciente no es incompatible con los requerimientos de esta NIEA.

Revelación de los criterios aplicables (Ref: Apartado 30)

A49. No es necesario que la parte responsable repita en las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma cualquier criterio prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, o que haya sido promulgado por un organismo regulador autorizado o reconocido. Esos criterios estarán disponibles públicamente como parte de la normativa de información y están por lo tanto implícitos en la compilación por la parte responsable de la información financiera proforma.

A50. Cuando la parte responsable haya desarrollado algunos criterios específicos, es necesario que esos criterios sean revelados con el fin de que los usuarios a los que se destina el informe puedan tener un conocimiento adecuado del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma.

Preparación del informe de aseguramiento

Título (Ref: Apartado 35(a))

A51. Un título que que indique que el informe es el de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, "Informe de aseguramiento del profesional ejerciente independiente sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto", afirma que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia como lo requiere la NIEA 3000(Revisada)[10]. Esto distingue el informe del profesional ejerciente independiente de informes emitidos por otros.

Destinatario(s) (Ref: Apartado 35(b))

A52. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden especificar el destinatario del informe. En caso contrario, el profesional ejerciente puede acordar con la entidad el destinatario como parte de los términos del encargo.

Párrafos introductorios (Ref: Apartado 35(c))

A53. Puesto que la información financiera proforma se incluirá en un folleto que contiene otra información, el profesional ejerciente puede considerar, si la forma de presentación lo permite, incluir una referencia que identifique la sección en la que se presenta la información financiera proforma. Esto facilita la identificación por el lector de la información financiera proforma a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Opinión (Ref: Apartados 13(c), 35(h))

A54. La utilización de la expresión "la información financiera proforma se ha compilado, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los [*criterios aplicables*]" o de la expresión "la información financiera proforma se ha compilado adecuadamente sobre la base indicada" para expresar la opinión en una jurisdicción viene determinado por las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la información sobre la información financiera proforma en esa jurisdicción, o por la práctica generalmente aceptada en la misma.

A55. Es posible que en alguna jurisdicción las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prescriban la redacción de la opinión del profesional ejerciente con términos distintos a los que se especifican arriba. En este caso puede ser necesario que el profesional ejerciente recurra a su juicio con el fin de determinar si la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA le permitirían expresar la opinión con la redacción impuesta por las disposiciones legales o reglamentarias o si serían necesarios procedimientos adicionales.

[10] NIEA 3000 (Revisada), apartado20.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A56. Cuando el profesional ejerciente concluya que la realización de los procedimientos expuestos en esta NIEA sería suficiente para permitirle expresar la opinión con la redacción prescrita por las disposiciones legales o reglamentarias, puede ser adecuado considerar que dicha redacción es equivalente a las dos redacciones alternativas de la opinión especificadas en esta NIEA.

*Ejemplo de informe (*Ref: Apartado 35)

A57. En el anexo figura un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada o favorable

Anexo

Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)

INFORME DE ASEGURAMIENTO DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

[Destinatario(s) correspondiente(s)]

Informe sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Hemos realizado nuestro encargo de aseguramiento con el fin de informar sobre la compilación por [*parte responsable*] de información financiera proforma de la sociedad ABC. La información financiera proforma está constituida por [el estado de patrimonio neto proforma a [fecha]], [el estado de resultados proforma para el periodo terminado el [fecha]], [el estado de flujos de efectivo proforma para el periodo terminado el [fecha]] y las notas explicativas [que se muestran en las páginas xx-xx del folleto emitido por la compañía]. Los criterios aplicables que han servido de base para la compilación de la información financiera proforma por [*la parte responsable*] están [determinados en [Ley del Mercado de Valores XX]] y [descritos en [Nota X]].

La información financiera proforma ha sido compilada por [*parte responsable*] para ilustrar el impacto de [hecho o transacción] [descrita en Nota X] sobre la [situación financiera de la sociedad en *especificar fecha*] [y] [los resultados de la sociedad/sus resultados [y flujos de efectivo] para el periodo terminado [*especificar fecha*] como si [el hecho o la transacción] hubiese tenido lugar en [*especificar fecha*] [y *especificar fecha* respectivamente]. Como parte de este proceso, la información sobre la [situación financiera], [resultados] [y flujos de efectivo] han sido extraídos por [*la parte responsable*] de los estados financieros de la sociedad para el periodo terminado el [fecha]], sobre los que [se ha/no se ha] publicado un informe de [auditoría/revisión].[11]

Responsabilidad [de la parte responsable] sobre la información financiera proforma

[La parte responsable] es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los *[criterios aplicables]*;

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[12] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del profesional ejerciente

---

[11] Cuando el informe de auditoría o de revisión son modificados, puede hacerse referencia a la parte del folleto en la que se describe la modificación.

[12] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión [como lo requiere la [Norma del Mercado de Valores XX],] sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por [*la parte responsable]* sobre la base de los [*criterios aplicables*].

Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420, *Encargos de Aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto* emitida por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento. Esta norma requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos para obtener una seguridad razonable sobre si [*la parte responsable*] ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los [*criterios aplicables*].

A los fines de este encargo, no tenemos la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, ni, en el transcurso de este encargo, hemos realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, no proporcionamos ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a [*especificar fecha*] hubiese sido el que se muestra.

Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por [*la parte responsable*] en la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:

Los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y

- la información financiera proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

Los procedimientos elegidos dependen del juicio del profesional ejerciente, habida cuenta del conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información financiera proforma, y de otras circunstancias significativas del encargo.

El encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma.

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

Opinión
En nuestra opinión, [la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de [*los criterios aplicables*]]/ [la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada sobre la base indicada].

Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios
[Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre otras cuestiones (véase apartados A46-A47). La forma y el contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará según la naturaleza de esas otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]
[Fecha del informe del profesional ejerciente]
[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4400: (Anteriormente NIA 920) ENCARGOS PARA REALIZAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE INFORMACIÓN FINANCIERA

(Esta norma está en vigor)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	1–3
Objetivos de un encargo de procedimientos acordados	4–6
Principios generales de un encargo de procedimientos acordados	7–8
Definición de los términos del encargo	9–12
Planificación	13
Documentación	14
Procedimientos y evidencia	15–16
Informe	17–18
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados	
Anexo 2: Ejemplo de un informe sobre hallazgos obtenidos relativos a las cuentas a pagar	

La Norma Internacional de Servicios Relacionados NISR 4400, Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera debe interpretarse en el contexto del Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados, que establece la aplicación y autoridad de las NISR.

Introducción

1. La finalidad de esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) es establecer normas y proporcionar orientación sobre la responsabilidad profesional del auditor[1] cuando se ejecuta un encargo para realizar procedimientos acordados sobre información financiera y sobre la forma y contenido del informe que emite el auditor como resultado de dicho encargo.
2. Esta NISR se refiere a encargos relacionados con la información financiera. No obstante, puede proporcionar orientación útil en encargos relativos a información no financiera siempre que el auditor tenga el conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis del encargo y existan criterios razonables en los que el auditor pueda basar sus hallazgos. La orientación proporcionada por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) puede ser también útil para el auditor en la aplicación de esta NISR.
3. Un encargo para la realización de procedimientos acordados puede suponer que el auditor aplique determinados procedimientos a elementos concretos de los datos financieros (por ejemplo, cuentas a pagar, cuentas a cobrar, compras a partes vinculadas o ventas y beneficios de un segmento concreto de la entidad), a un estado financiero (por ejemplo, el balance de situación) o incluso a un conjunto completo de estados financieros.

Objetivos de un encargo de procedimientos acordados

4. **El objetivo de un encargo de procedimientos acordados es que el auditor aplique procedimientos de naturaleza de auditoría que haya acordado con el cliente y con terceros adecuados e informe sobre los hallazgos obtenidos.**

---

[1] El término "auditor" es utilizado a lo largo de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en la descripción de los trabajos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que pueden ser ejecutados. Esta referencia no tiene la intención de implicar que el profesional que lleve a cabo el trabajo de revisión, otro trabajo de aseguramiento o servicio relacionado deba ser el auditor de los estados financieros de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

5. El auditor no expresa ningún grado de seguridad, dado que se limita a informar sobre los hallazgos obtenidos. En consecuencia, son los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hallazgos obtenidos por el auditor y extraen sus propias conclusiones a partir del trabajo del auditor.

6. Queda restringido el uso de este informe a quienes han acordado los procedimientos a desarrollar dado que otros terceros, al desconocer las razones de aplicar esos procedimientos podrían interpretar incorrectamente los resultados.

Principios generales de un encargo de procedimientos acordados

7. El auditor debe cumplir con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA). Los principios de ética que rigen la responsabilidad profesional del auditor en este tipo de encargos son:

   (a) integridad,

   (b) objetividad,

   (c) competencia y diligencia profesionales,

   (d) confidencialidad,

   (e) comportamiento profesional, y

   (f) normas técnicas.

   La independencia del auditor no es un requerimiento necesario en los encargos de procedimientos acordados. Sin embargo, los términos u objetivos de un encargo concreto o las normas nacionales aplicables pueden exigir del auditor el cumplimiento de los requisitos de independencia del Código de Ética del IESBA. Cuando el auditor no sea independiente, se debe incluir una declaración al respecto en el informe de hallazgos obtenidos.

8. **El auditor debe realizar un encargo de este tipo de acuerdo con la presente NISR y con los términos del encargo.**

Definición de los términos del encargo

9. **El auditor debe asegurarse de que los representantes de la entidad y, en general, otros terceros que vayan a recibir copia del informe sobre hallazgos obtenidos tienen un claro conocimiento de los procedimientos acordados y de las condiciones del encargo.** Entre las cuestiones que deben acordarse se incluyen las siguientes:

   - La naturaleza del encargo, incluido el hecho de que los procedimientos a aplicar no constituyen ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se expresará ningún grado de seguridad.
   - La finalidad declarada del encargo.
   - Identificación de la información financiera sobre la que se aplicarán los procedimientos acordados.
   - La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos concretos a aplicar.
   - La forma y contenido del informe sobre hallazgos obtenidos.
   - Limitaciones a la distribución del informe de hallazgos obtenidos. Cuando tales limitaciones estén en conflicto con los requerimientos legales, el auditor no debería aceptar el encargo.

10. En determinadas circunstancias, como, por ejemplo, cuando los procedimientos hayan sido acordados entre organismos reguladores, representantes de un sector y representantes de la profesión contable, es posible que el auditor no pueda discutir los procedimientos con todas las partes que recibirán el informe. En esos casos, el auditor puede considerar,

por ejemplo, la posibilidad de intercambiar impresiones sobre los procedimientos a aplicar con los representantes adecuados de las partes involucradas, revisando la correspondencia pertinente recibida de estas o enviándoles un borrador del tipo de informe que se prevé emitir.

11. Resulta conveniente tanto para el cliente como para el auditor, que este último envíe una carta de encargo en la que documente los aspectos clave del nombramiento. Una carta de encargo confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor y ayuda a evitar malentendidos en relación con cuestiones tales como los objetivos y alcance del encargo, la extensión de la responsabilidad del auditor y el formato de informe a emitir.

12. Entre las cuestiones a incluir en la carta de encargo se encuentran:

- Una lista de los procedimientos a aplicar, según lo acordado entre las partes.
- Una declaración de que la distribución del informe sobre hallazgos obtenidos se restringirá a las partes que han acordado los procedimientos a aplicar.

Además, el auditor debe considerar la posibilidad de adjuntar a la carta de encargo un borrador del tipo de informe sobre hallazgos obtenidos que se prevé emitir. En el Anexo 1 de esta NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo.

Planificación

13. **El auditor debe planificar su trabajo con el objeto de realizar el encargo de manera eficaz.**

Documentación

14. **El auditor debe documentar los asuntos que se consideran importantes para proporcionar la evidencia para sustentar el informe sobre los hallazgos obtenidos y de que el encargo fue realizado de acuerdo con la presente NISR y con los términos del encargo.**

Procedimientos y evidencia

15. **El auditor debe aplicar los procedimientos acordados con el cliente y utilizar la evidencia obtenida como base para su informe sobre los hallazgos obtenidos.**

16. Los procedimientos aplicados en un encargo de procedimientos acordados pueden incluir:

- Indagaciones y análisis.
- Recálculos, comparaciones y otras pruebas de exactitud aritmética.
- Observación.
- Inspección.
- Obtención de confirmaciones.

El Anexo 2 a esta NISR es un modelo de informe que, a modo de ejemplo, contiene una lista ilustrativa de procedimientos que pueden ser utilizados como una parte de un encargo típico de procedimientos acordados.

Informe

17. El informe sobre un encargo de procedimientos acordados debe describir el propósito y los procedimientos acordados con el detalle suficiente como para

permitir al lector comprender la naturaleza y extensión del trabajo llevado a cabo.

18. **Los informes sobre los hallazgos obtenidos deben contener:**

(a) **Un título;**

(b) **un destinatario (normalmente el cliente que encargó al auditor la realización de los procedimientos acordados);**

(c) **la identificación de la información financiera o no financiera concreta sobre la que se aplican los procedimientos acordados;**

(d) **una declaración acerca de que los procedimientos aplicados son los acordados con el receptor del informe;**

(e) **una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados aplicable a este tipo de encargos o con las normas o prácticas nacionales correspondientes;**

(f) **cuando sea aplicable, una declaración de que el auditor no es independiente de la entidad;**

(g) **identificación del propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión;**

(h) **lista de los procedimientos específicos aplicados;**

(i) **descripción de los hallazgos obtenidos, incluyendo, con suficiente nivel de detalle, los errores o las excepciones que hayan podido encontrarse;**

(j) **declaración de que los procedimientos aplicados no constituyen una auditoría, ni una revisión y que, por lo tanto, no se expresará ningún grado de seguridad;**

(k) **declaración de que, de haber llevado a cabo el auditor procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haberse puesto de manifiesto otras cuestiones sobre las cuales se habría informado;**

(l) **declaración de que la distribución del informe queda limitada a aquellas partes con las que se han acordado los procedimientos a realizar;**

(m) **declaración, si es aplicable, de que el informe se refiere únicamente a los elementos, saldos, partidas o información financiera y no financiera especificados en el mismo y que no es extensible a los estados financieros de la entidad, considerados en su conjunto;**

(n) **fecha del informe;**

(o) **dirección del auditor; y**

(p) **firma del auditor.**

El Anexo 2 de esta NISR incluye un ejemplo de informe sobre hallazgos obtenidos emitido en relación con un encargo de procedimientos acordados sobre información financiera.

Perspectiva del sector público

1. *El informe en un encargo del sector público puede no ser de uso restringido únicamente para las personas que han acordado los procedimientos a aplicar, sino que también tengan acceso a él un número más amplio de entidades o personas (por ejemplo, en el caso de una investigación parlamentaria sobre una entidad pública concreta o sobre un departamento gubernamental).*

2. *También hay que señalar que los encargos del sector público varían significativamente, por lo que deben distinguirse cuidadosamente los encargos que son realmente de "procedimientos acordados" de otros que se espera que*

sean auditorías de información financiera, tales como los informes de desempeño.

Anexo 1

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados

La carta de encargo que figura a continuación puede utilizarse como guía, junto con las consideraciones incluidas en el párrafo 9 de esta NISR y no pretende ser un modelo estándar. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares.

Al Consejo de Administración o al órgano correspondiente del cliente que contrata al auditor.

Esta carta tiene por objeto confirmarles nuestro conocimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo, así como de la naturaleza y limitaciones de los servicios que nos disponemos a prestarles. Nuestro encargo será realizado de acuerdo con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (o bien incluir referencias a las normas o prácticas nacionales correspondientes) aplicable a encargos para realizar procedimientos acordados y así lo indicaremos en el informe.

Hemos acordado realizar los procedimientos mencionados a continuación e informar sobre los hallazgos obtenidos como resultado de nuestro trabajo:

(Descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar, incluida referencia específica, si es aplicable, a los documentos y registros a estudiar, personas con los que se contactará y terceras personas de las que se obtendrán confirmaciones).

Los procedimientos que aplicaremos tienen la única finalidad de ayudarles en (indicar el propósito). Nuestro informe se elabora exclusivamente para su información y no podrá ser utilizado para ningún otro propósito.

Los procedimientos que aplicaremos no constituyen una auditoría, ni una revisión, realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría o las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencias a las normas o prácticas nacionales correspondientes) y, en consecuencia, no expresaremos ningún grado de seguridad.

Esperamos la plena cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se solicite en relación con nuestro encargo.

Nuestros honorarios, que serán facturados a medida que se vaya realizando el trabajo, se basan en el tiempo empleado por las personas asignadas al encargo, más los gastos menores en que incurran. Las tarifas horarias varían de acuerdo con el nivel de responsabilidad, experiencia y habilidades del personal asignado al trabajo.

Les rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta de esta carta en señal de conformidad con los términos y condiciones contratados, incluyendo los procedimientos específicos cuya realización hemos acordado.

XYZ & Co

Acuse de recibo en nombre de la Compañía ABC

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

Ejemplo de un informe sobre hallazgos obtenidos relativos a las cuentas a pagar

INFORME SOBRE HALLAZGOS OBTENIDOS

A (aquellos que contrataron al auditor)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

---

1. Hemos llevado a cabo los procedimientos acordados con ustedes que se indican más abajo en relación con las cuentas a pagar de la Compañía ABC a (fecha), incluidas en los cuadros adjuntos (que no aparecen en este ejemplo). Nuestro encargo ha sido realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes) aplicable a los Encargos para realizar procedimientos acordados. Tales procedimientos, que se han diseñado con el único propósito de ayudarles en su evaluación de la validez de las cuentas a pagar son, en resumen, los siguientes:
2. Hemos obtenido y comprobado la suma de las cuentas a pagar en el balance de comprobación de sumas y saldos a ... (fecha), preparado por la Compañía ABC, habiendo comprobado, además, la coincidencia de este total con el saldo de la cuenta del mayor correspondiente.
3. Hemos comprobado la coincidencia de la lista adjunta (que no se incluye en este ejemplo) de los principales proveedores y los importes adeudados a ellos a ... (fecha), con los correspondientes nombres y saldos en el balance de comprobación.
4. Hemos obtenido estados de cuentas de los proveedores o les hemos solicitado la confirmación de sus saldos a ... (fecha).
5. Hemos comparado estos estados de cuentas o confirmaciones con los saldos indicados en el procedimiento 2. Para los importes no coincidentes, hemos obtenido de la empresa ABC la conciliación correspondiente. Para las conciliaciones obtenidas, hemos identificado y listado las facturas, notas de crédito y cheques pendientes de liquidación, de un importe superior a xxx. Hemos localizado y examinado tales facturas y notas de crédito recibidas con posterioridad y los cheques pagados con posterioridad y hemos comprobado que, efectivamente, han sido tenidos en cuenta como pendientes de liquidación en la conciliación.

A continuación, informamos sobre los hallazgos:

(a) Con respecto al procedimiento 1, hemos hallado que la suma es correcta y que el importe total de las cuentas a pagar coincide con el saldo de la cuenta del mayor.

(b) Con respecto al procedimiento 2, hemos hallado que los importes comparados coinciden.

(c) Con respecto al procedimiento 3, hemos hallado que existen estados de cuentas de todos estos proveedores.

(d) En relación con el procedimiento 4, hemos hallado que los saldos coinciden o, para aquellos en los que existían discrepancias, que la Compañía ABC ha preparado las oportunas conciliaciones y que las notas de crédito, facturas y cheques, de importe superior a xxx, han sido adecuadamente identificados como partidas de conciliación, a excepción de los siguientes casos:

(Detalle de las excepciones)

Dado que los procedimientos anteriormente descritos no constituyen ni una auditoría ni una revisión realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría o con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes), no expresamos seguridad alguna sobre las cuentas a pagar a (fecha).

En el caso de haber aplicado procedimientos adicionales o de haber realizado una auditoría o una revisión de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría o con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes), podrían haber llegado a nuestro conocimiento otras cuestiones, sobre las que les habríamos informado.

Nuestro informe se emite exclusivamente para el propósito indicado en el primer párrafo de este informe y para su información y no debe ser utilizado para fines diferentes al indicado ni ser distribuido a terceras personas. Este informe se refiere exclusivamente a los saldos y partidas indicados más arriba y no es extensible a los estados financieros de la Compañía ABC, considerados en su conjunto.

AUDITOR

Fecha
Dirección

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4410 (REVISADA): ENCARGOS DE COMPILACIÓN

(Aplicable a los informes de encargos compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013)

CONTENIDO	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NISR	1–4
El encargo de compilación	5–10
Aplicabilidad de esta NISR	11–14
Fecha de entrada en vigor	15
Objetivos	16
Definiciones	17
Requerimientos	
Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR	18–20
Requerimientos de ética	21
Juicio profesional	22
Control de calidad del encargo	23
Aceptación y continuidad del encargo	24–26
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	27
Realización del encargo	28–37
Documentación	38
Informe del profesional ejerciente	39–41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NISR	A1–A11
El encargo de compilación	A12–A18
Requerimientos de ética	A19-A21
Juicio profesional	A22-A24
Control de calidad del encargo	A25–A27
Aceptación y continuidad del encargo	A28–A40
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	A41
Realización del encargo	A42–A52
Documentación	A53–A55
Informe del profesional ejerciente	A56–A63
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación Anexo 2: Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación	

La Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de compilación, debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo de conformidad con esta NISR. (Ref.: Apartados A1–A2)

2. Esta NISR se aplica a los encargos de compilación de información financiera histórica. Esta NISR se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, a encargos de compilación de información financiera que no sea información financiera histórica y a encargos de compilación de información no financiera. En adelante en esta NISR la mención de "información financiera" se refiere a "información financiera histórica". (Ref.: Apartados A3–A4)

3. Cuando se solicita al profesional ejerciente que facilite a la dirección la preparación y presentación de información financiera, puede ser necesario

examinar adecuadamente si el encargo se debe realizar de conformidad con esta NISR. Entre los factores que indican que puede ser adecuado aplicar esta NISR, así como informar de conformidad con esta NISR, se incluyen los siguientes:

- Si la información financiera se requiere en aplicación de una disposición legal o reglamentaria y si se debe depositar en un registro público.
- Si es probable que terceros externos, distintos de los usuarios a quienes se destina la información financiera compilada, asocien al profesional ejerciente con la información financiera y si existe un riesgo de que se produzca un malentendido con respecto al grado de intervención del profesional ejerciente en la información, por ejemplo:
  - si es de esperar que la información financiera sea utilizada por terceros ajenos a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad o si puede ser proporcionada u obtenida por terceros que no sean los usuarios a quienes se destina la información; y
  - si el nombre del profesional ejerciente se identifica con la información financiera. (Ref.: Apartado A5)

Relación con la NICC 1[1]

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de compilación de la firma.[2] Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad en cada encargo de compilación parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartados A6–A11)

El encargo de compilación

5. La dirección puede solicitar a un profesional de la contabilidad ejerciente que le facilite la preparación y presentación de información financiera de la entidad. El valor de un encargo de compilación, realizado de conformidad con esta NISR para los usuarios de información financiera, proviene de la aplicación de los conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera del profesional ejerciente y del cumplimiento de normas profesionales así como de los requerimientos de ética aplicables, y de una comunicación clara de la naturaleza y extensión de la intervención del profesional ejerciente con respecto a la información financiera compilada. (Ref.: Apartados A12–A15)

6. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la dirección para su compilación, o que obtenga evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.

7. La dirección sigue siendo responsable de la información financiera y de la base sobre la que se prepara y presenta. Esa responsabilidad incluye la aplicación por la dirección del juicio necesario para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables. (Ref.: Apartados A12–A13)

8. Esta NISR no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. Un encargo realizado de conformidad con esta NISR se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección y, en su

---

[1] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

[2] NICC 1, apartado 4.

caso, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar el encargo de compilación. (Ref.: Apartados A12–A13)

9. La información financiera objeto de un encargo de compilación puede ser necesaria para varios fines, por ejemplo:

   (a) para cumplir con los requerimientos de información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias o

   (b) para fines no relacionados con información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias, por ejemplo:

   - Para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, preparada sobre una base adecuada para sus propios fines (tal como la preparación de información financiera para uso interno).
   - Para preparar información financiera periódica para terceros externos en aplicación de un contrato u otro tipo de acuerdo (como, por ejemplo, información financiera preparada para una fundación para sustentar la concesión o prórroga de una subvención).
   - Para los fines de una transacción, por ejemplo, para sustentar una transacción que implica cambios en la propiedad de la entidad o en su estructura financiera (por ejemplo, una fusión o adquisición).

10. Se pueden utilizar diferentes marcos de información financiera para preparar y presentar información financiera, desde una simple base contable específica de la entidad hasta unas normas de información financiera establecidas. El marco de información financiera adoptado por la dirección para preparar y presentar la información financiera dependerá de la naturaleza de la entidad y de la utilización prevista de la información. (Ref.: Apartados A16–A18)

Aplicabilidad de esta NISR

11. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de compilación.

12. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.

13. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

14. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

15. Esta NISR es aplicable a los informes sobre encargos de compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013 o posterior.

Objetivos

16. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de compilación conforme a esta NISR son:

   (a) Aplicar conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y

presentación de información financiera de conformidad con un marco de información financiera aplicable basado en la información proporcionada por la dirección; y

(b) emitir un informe de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

17. El Glosario de Términos del Manual[3] (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NISR e incluye también la descripción de otros términos que se encuentran en esta NISR, para facilitar una interpretación congruente. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

a) *Marco de información financiera aplicable*- Marco de información financiera adoptado por la dirección y, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref.: Apartados A30–A32)

b) *Encargo de compilación* – Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable e informar según se requiere en esta NISR. En toda esta NISR, los términos "compilar", "compilación" y "compilado" se utilizan en este contexto.

c) Socio del encargo - El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

d) Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.

e) Incorrección - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

f) Cuando la información financiera se prepara de conformidad con un marco de imagen fiel, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del profesional ejerciente, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que la información financiera se presente fielmente, o exprese la imagen fiel, en todos los aspectos materiales.

g) Profesional ejerciente - Profesional de la contabilidad en ejercicio que realiza el encargo de compilación. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando esta NISR establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

[3] El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados publicado por la IFAC.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

h) Requerimientos de ética aplicables- Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por IESBA (Código de Ética del IESBA) (excluido el Apartado 290, *Independencia-Encargos de auditoría y revisión,* y el apartado 291-*Independencia-Otros encargos que proporcionan un grado de seguridad* en la parte B), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref.: Apartado A21)

Requerimientos

Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de compilación, por ejemplo, si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.

20. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de compilación.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A19–A21e)

Juicio profesional

22. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de compilación. (Ref.: Apartados A22–A24)

Control de calidad del encargo

23. El socio del encargo se responsabilizará:

    (a) De la calidad global de cada encargo de compilación que le sea asignado; y

    (b) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma: (Ref.: Apartado A25)

        (i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref.: Apartado A26)

        (ii) asegurándose de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de compilación;

        (iii) prestando especial atención a la existencia de indicios del incumplimiento de los requisitos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando la actuación adecuada si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref.: Apartado A27)

(iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(v) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Continuidad de las relaciones con clientes, aceptación de encargos y acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente no aceptará un encargo salvo si ha acordado los términos del encargo con la dirección y, en su caso, con la parte contratante si es distinta, lo que incluye:

(a) La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución; (Ref.: Apartados A20, A28–A29, A32–A33)

(b) la identificación del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartados A20, A30–A33)

(c) el objetivo y el alcance del encargo de compilación; (Ref.: Apartado A20)

(d) las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el requerimiento de cumplir las normas de ética aplicables; (Ref.: Apartado A20)

(e) las responsabilidades de la dirección en relación con: (Ref.: Apartados A34–A36)

(i) la información financiera, y su preparación y presentación, de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;

(ii) la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para el encargo de compilación y

(iii) los juicios que son necesarios para la preparación y presentación de la información financiera, incluidos aquéllos en los que el profesional ejerciente pueda facilitar el desarrollo del encargo de compilación; y (Ref.: Apartado A22)

(f) la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.

25. El profesional ejerciente registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito, antes de realizar el encargo. (Ref.: Apartados A37–A39)

Encargos recurrentes

26. En los encargos de compilación recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección los términos existentes del encargo. (Ref.: Apartado A40)

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

27. El profesional ejerciente se comunicará con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el trascurso del encargo de compilación, acerca de todas las cuestiones relativas al

encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A41-A41a)

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente

28. El profesional ejerciente obtendrá el suficiente conocimiento de las siguientes cuestiones para poder realizar el encargo de compilación:((Ref.: Apartados A42–A44)

    (a) Los negocios y operaciones de la entidad, así como su sistema contable y sus registros contables; y

    (b) el marco de información financiera aplicable, así como su aplicación para el sector en el que opera la entidad.

Compilación de la información financiera

29. El profesional ejerciente compilará la información financiera utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.

30. El profesional ejerciente discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los juicios significativos en relación con los que el profesional ejerciente haya prestado ayuda en el trascurso de la compilación de la información financiera. (Ref.: Apartado A45)

31. Antes de finalizar el encargo de compilación, el profesional ejerciente leerá la información financiera compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartado A46)

32. Si, en el transcurso del encargo de compilación, llega a conocimiento del profesional ejerciente que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección para el encargo de compilación, son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida.

33. Si el profesional ejerciente no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de las razones que le obligan a ello. (Ref.: Apartado A52)

34. Si en el trascurso del encargo llega a conocimiento del profesional ejerciente que:

    (a) La información financiera compilada no describe el marco de información financiera aplicable o no hace referencia a él de manera adecuada; (Ref.: Apartado A47)

    (b) la información financiera compilada debe modificarse para que no contenga incorrecciones materiales; o (Ref.: Apartados A48–A50)

    (c) la información financiera compilada induce a error por algún otro motivo, (Ref.: Apartado A51)

    el profesional ejerciente propondrá a la dirección las modificaciones adecuadas.

35. Si la dirección rehúsa o no permite al profesional ejerciente realizar las modificaciones propuestas a la información financiera compilada, el profesional ejerciente renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las razones que le obligan a ello. (Ref.: Apartado A52)

36. Si no le es posible renunciar al encargo, el profesional ejerciente determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables teniendo en cuenta las circunstancias.

37. El profesional ejerciente obtendrá de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información financiera compilada. (Ref.: Apartado A62)

Documentación

38. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref.: Apartados A53–A55)

    (a) Cuestiones significativas que han surgido en el trascurso del encargo de compilación y el modo en el que han sido resueltas por el profesional ejerciente;

    (b) un registro del modo en que la información financiera compilada se concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información, proporcionados por la dirección; y

    (c) una copia de la versión final de la información financiera compilada de la que han confirmado que se responsabilizan la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A62)

Informe del profesional ejerciente

39. Una finalidad importante del informe del profesional ejerciente es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo. El informe del profesional ejerciente no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera.

40. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de compilación será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref.: Apartados A56–A57, A63)

    (a) Un título;

    (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo; (Ref.: Apartado A58)

    (c) una declaración de que el profesional ejerciente ha compilado la información financiera sobre la base de información proporcionada por la dirección;

    (d) una descripción de las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con el encargo de compilación y en relación con la información financiera;

    (e) la identificación del marco de información financiera aplicable y, si se utiliza un marco de información financiera con fines específicos, una descripción de este o una referencia a su descripción en la información financiera;

    (f) la identificación de la información financiera, indicando el título de cada elemento de la información financiera en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información financiera o el periodo al que corresponde;

    (g) la descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente en la compilación de la información financiera, mencionando que el encargo se realizó de conformidad con esta NISR y que el profesional ejerciente cumplió los requerimientos de ética aplicables;

    (h) la descripción de lo que significa que un encargo de compilación sea conforme a esta NISR;

    (i) explicaciones de que:

        (i) puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y

(ii) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información financiera se preparó de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(j) en el caso de que la información financiera se prepare utilizando un marco de información financiera con fines específicos, un apartado en el que: (Ref.: Apartados A59–A61)

(i) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información financiera y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información financiera con fines específicos que contiene dicha información y

(ii) se advierta a los usuarios del informe que la información financiera ha sido preparada de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

(k) la fecha del informe del profesional ejerciente;

(l) la firma del profesional ejerciente; y

(m) la dirección del profesional ejerciente.

41. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe la fecha en la que ha terminado el encargo de compilación de conformidad con esta NISR. (Ref.: Apartado A62)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR

Consideraciones generales (Ref.: Apartado 1)

A1. En un encargo de compilación en el cual la parte contratante no es la dirección ni los responsables del gobierno de la entidad, se puede aplicar esta NISR con las adaptaciones que sean necesarias.

A2. La intervención del profesional ejerciente en servicios o actividades que se llevan a cabo para facilitar a la dirección de la entidad la preparación y presentación de la información financiera de la entidad puede revestir distintas formas. Cuando se contrata al profesional ejerciente para prestar esos servicios o actividades a una entidad de conformidad con esta NISR, la asociación del profesional ejerciente con la información financiera se comunica mediante el informe preparado para el encargo en la forma requerida por esta NISR. El informe del profesional ejerciente contiene su declaración explícita de que ha cumplido esta NISR.

Aplicación a encargos de compilación de información que no es información financiera histórica (Ref.: Apartado 2)

A3. Esta NISR trata de encargos en los que el profesional ejerciente facilita a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica. Sin embargo, la NISR también se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, cuando se contrata al profesional ejerciente para facilitar a la dirección la preparación y presentación de otra información financiera. Como ejemplos están:

- Información financiera proforma; e
- información financiera prospectiva, así como presupuestos y pronósticos financieros.

A4. Los profesionales ejercientes pueden facilitar a la dirección la preparación y presentación de información no financiera, por ejemplo, informes de gas de efecto invernadero, declaraciones estadísticas u otras declaraciones de información. En esos casos, el profesional ejerciente puede considerar esta NISR aplicable a esos tipos de encargos, con las adaptaciones que sean necesarias.

Consideraciones relevantes para la aplicación de la NISR (Ref.: Apartado 3)

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A5. Las normas nacionales relativas a encargos en los que un profesional ejerciente realiza servicios relacionados con la preparación y presentación de información financiera de una entidad (como, por ejemplo, la preparación de estados financieros históricos requeridos para su depósito en un registro público) pueden establecer la aplicación obligatoria de esta NISR. Aunque no se establezca su aplicación obligatoria ni en disposiciones legales o reglamentarias, ni en normas profesionales, ni de cualquier otro modo, el profesional ejerciente puede sin embargo concluir que la aplicación de esta NISR es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias.

Relación con la NICC 1 (Ref.: Apartado 4)

A6. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de servicios relacionados, incluidos los encargos de compilación. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

A7. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) La firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias.[4]

A8. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de compilación puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NICC relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización de los encargos; y
- seguimiento.

A9. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A10. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.

---

[4] NICC 1, apartado 11.

- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de compilación, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de compilación.

A11. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de compilación no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

El encargo de compilación

Utilización de los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad" (Ref.: Apartados 5, 7–8)

A12. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan el modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NISR en relación con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase "la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad" que se utiliza en varias ocasiones en esta NISR, tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y los acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A13. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- Los recursos y la estructura de la entidad; y
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos o en unos estatutos u otro tipo de documento en el que se constituye la entidad).

En muchas entidades de pequeña dimensión, a menudo, no hay separación entre los papeles de la dirección y del gobierno de la entidad o los responsables del gobierno de la entidad también pueden intervenir en su dirección. En la mayoría de los casos, especialmente en las entidades de gran dimensión, la dirección es responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En entidades de gran dimensión, los responsables del gobierno de la entidad, a menudo, tendrán o asumirán la responsabilidad de aprobar los estados financieros de la entidad, en especial cuando está prevista su utilización por terceros externos. En entidades de gran dimensión, a menudo, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, un comité de auditoría, puede tener determinadas responsabilidades de supervisión. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con un determinado marco de información y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Intervención en otras actividades relacionadas con la preparación y presentación de información financiera (Ref.: Apartado 5)

A14. El alcance del encargo de compilación variará según las circunstancias del encargo. Sin embargo, en todos los casos implicará facilitar a la dirección la preparación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera, sobre la base de información proporcionada por la dirección. En algunos encargos de compilación,

la dirección puede haber preparado previamente la información financiera en forma de borrador o preliminar.

A15. También se puede contratar a un profesional ejerciente para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación. Por ejemplo, se puede solicitar al profesional ejerciente que recopile, clasifique y resuma los datos contables de la entidad y que procese esos datos en forma de registros contables para obtener un balance de comprobación. El balance de comprobación se utilizaría entonces como información subyacente a partir de la cual el profesional ejerciente puede compilar la información financiera que es el objetivo del encargo de compilación realizado de conformidad con esta NISR. Este es, a menudo, el caso en entidades de pequeña dimensión que no disponen de sistemas contables bien desarrollados, o de entidades que prefieren subcontratar la preparación de registros contables a organizaciones de servicios externas. Esta NISR no trata de esas actividades adicionales que el profesional ejerciente puede realizar para prestar ayuda a la dirección en otras áreas, antes de la compilación de los estados financieros de la entidad.

Marcos de información financiera (Ref.: Apartado 10)

A16. La información financiera puede estar preparada de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- Las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, "estados financieros con fines generales"); o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, "estados financieros con fines específicos").

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de la información financiera. En algunos casos, el marco de información financiera se puede denominar "base contable".

A17. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines generales comúnmente utilizados:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera y normas de información financiera nacionales establecidas, aplicables a entidades cotizadas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas y normas financieras nacionales establecidas, aplicables a pequeñas y medianas empresas.

A18. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines específicos que se pueden utilizar, según el fin concreto de la información financiera:

- La base contable fiscal utilizada en una jurisdicción concreta para preparar información financiera con el fin de cumplir obligaciones fiscales.
- Para entidades que no están obligadas a utilizar un marco de información financiera establecido:
  - Una base contable utilizada para la información financiera de una determinada entidad que resulta adecuada para la utilización prevista de la información financiera y teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una contabilidad basada en el criterio de caja con determinadas cuentas basadas en el principio de devengo, como, por ejemplo, cuentas de deudores y acreedores, con lo que se obtiene un balance de situación y una cuenta de resultados; o utilización de un marco de información financiera establecido que se modifica para alcanzar el fin concreto para el que se prepara la información financiera).
  - Una contabilidad basada en el criterio de caja con la que se produce un estado de cobros y pagos (por ejemplo, con el fin de distribuir la diferencia entre cobros y pagos a los propietarios de un inmueble en alquiler o para registrar movimientos de la caja chica de un club).

Requerimientos de ética (Ref.: Apartado 21)

A19. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

(a) integridad,

(b) objetividad,

(c) competencia y diligencia profesionales,

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de ética de IESBA detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

Consideraciones de ética en relación con la asociación del profesional ejerciente con información (Ref.: Apartados 21, 24(a)–(d))

A20. Según el Código de Ética del IESBA[5], al aplicar el principio de integridad, el profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que dicha información:

(I) Contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(c) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable; u

(d) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, de acuerdo con el Código de Ética del IESBA deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de ella.

Independencia (Ref.: Apartados 17(g), 21)

A21. A pesar de que los apartados 290, Independencia-Encargos de auditoría y revisión y 291, Independencia-Otros encargos de aseguramiento de la Parte B del Código de Ética del IESBA no se aplican a los encargos de compilación, los códigos de ética nacionales o las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos o normas de revelación relativos a la independencia.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A21a. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) Requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

A21b. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

---

[5] Código de Ética del IESBA Parte A, Apartado 110.2.

(b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A21c. De conformidad con el apartado 28 de esta NISR, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las que afectan a la información sobre la materia objeto de análisis. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a los incumplimientos o a la existencia de indicios de incumplimiento. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A21d. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad del profesional ejerciente.[6]

A21e. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o, consultar de manera confidencial con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad).

Juicio profesional (Ref.: Apartados 22, 24(e)(iii))

A22. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de compilación adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NISR, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de compilación no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, cuando el encargo implica prestar ayuda a la dirección de la entidad en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La aceptabilidad del marco de información financiera que se utilizará para preparar y presentar la información financiera, teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;
- la aplicación del marco de información financiera aplicable, incluyendo:
  - la selección de políticas contables adecuadas dentro de ese marco;
  - el desarrollo de estimaciones contables necesarias para la información financiera que se ha de preparar y presentar dentro de ese marco; y
  - la preparación y presentación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El profesional ejerciente siempre presta ayuda a la dirección sobre la base de que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprenden los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilizan de ellos.

[6] Véanse, por ejemplo, la Sección 140.7 del Código del IESBA.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A23. El juicio profesional implica la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y de las normas de contabilidad y de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de compilación.

A24. La aplicación del juicio profesional en un encargo concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce hasta la fecha de su informe sobre el encargo, incluidos:

- El conocimiento adquirido en la realización de otros encargos para la entidad, si es aplicable (por ejemplo, servicios fiscales).
- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de la información financiera.

Control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 23(b))

A25. La actuación del socio del encargo, así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría; y

(c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta NISR.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de compilación (Ref.: Apartado 23(b)(i))

A26. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de compilación. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables en la realización del encargo (Ref.: Apartado 23(b)(iii))

A27. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Determinación de la utilización prevista de la información financiera (Ref.: Apartado 24(a))

A28. La utilización prevista de la información financiera viene determinada por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por otros acuerdos que se hayan establecido en relación con la puesta a disposición de información financiera de la entidad, teniendo en cuenta las necesidades de información financiera de los terceros internos o externos de la entidad que son los usuarios a quienes se destina. Como ejemplo, está la información financiera que debe proporcionar una entidad en relación con la realización de

transacciones o con solicitudes de financiación a terceros externos como proveedores, entidades financieras u otros proveedores de financiación.

A29. Para determinar la utilización prevista de la información financiera, el profesional ejerciente también debe tener conocimiento de factores tales como el objetivo concreto de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, que se pretende alcanzar al encargar el encargo de compilación y el de la parte contratante en caso de ser distinta. Por ejemplo, una entidad que concede subvenciones puede requerir a la entidad que le proporcione información compilada por un profesional ejerciente con el fin de obtener información sobre determinados aspectos de las operaciones o actividades de la entidad, preparada de una forma determinada, para sustentar la concesión de una subvención o la prórroga de una subvención existente.

Identificación del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartados 17(a), 24(b))

A30. La decisión acerca del marco de información financiera que aplica la dirección para la información financiera se toma en el contexto de la utilización prevista de la información tal como se describe en los términos acordados del encargo y de los requerimientos de cualquier disposición legal o reglamentaria aplicable.

A31. A continuación, se enumeran ejemplos de factores que indican que puede ser relevante considerar si el marco de información financiera es aceptable:

- La naturaleza de la entidad y si se trata de una persona jurídica, por ejemplo, si es una sociedad mercantil con ánimo de lucro, una entidad del sector público o una organización sin ánimo de lucro.
- La utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina. Por ejemplo, puede estar previsto que la información financiera sea utilizada por una amplia gama de usuarios o, por el contrario, por la dirección o por determinados usuarios externos en el contexto de un objetivo concreto establecido como parte del acuerdo de los términos del encargo de compilación.
- Si el marco de información financiera viene impuesto o determinado, bien por una disposición legal o reglamentaria aplicable, o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o como parte de acuerdos de gobierno o de rendición de cuentas adoptados voluntariamente por la entidad.
- La naturaleza y la estructura de la información financiera que se preparará y presentará de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, un conjunto completo de estados financieros, un solo estado financiero o información financiera presentada bajo otro formato acordado entre las partes de un contrato u otro tipo de acuerdo.

Factores relevantes cuando la información financiera está destinada a un fin concreto (Ref.: Apartados 24(a)–(b))

A32. Por lo general, la parte contratante acuerda con los usuarios a quienes se destina, la naturaleza y estructura de la información financiera que se destina a un fin concreto, por ejemplo, para cumplir las disposiciones relativas a información financiera de un contrato o de la subvención de un proyecto o según se requiera para sustentar las transacciones o actividades de la entidad. El contrato en cuestión puede requerir la utilización de un marco de información financiera establecido, como, por ejemplo, un marco de información financiera con fines generales establecido por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas o por disposiciones legales o reglamentarias. Por el contrario, las partes del contrato pueden acordar la utilización de un marco con fines generales con modificaciones o adaptaciones que satisfagan sus necesidades concretas. En ese caso, el marco de información financiera aplicable se puede describir en la información financiera y en el informe del profesional ejerciente calificándolo como disposiciones relativas a la información financiera del contrato específico en vez de hacer referencia al marco de información financiera modificado. En tales situaciones, a pesar de que la información financiera pueda difundirse más ampliamente, el marco de información financiera es un marco con fines específicos y el profesional ejerciente deberá cumplir los requerimientos de información aplicables de esta NISR.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A33. Cuando el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera con fines específicos, esta NISR requiere que el profesional ejerciente registre cualquier restricción, bien sobre la utilización prevista de la información financiera, bien sobre su distribución, en la carta de encargo, y que declare en su informe que la información financiera se ha preparado de acuerdo con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

Responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado (24(e))

A34. De acuerdo con esta NISR, como condición previa para aceptar el encargo, se requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, sobre las responsabilidades de la dirección en relación tanto con la información financiera como con el encargo de compilación. En entidades de dimensión reducida, la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad pueden no estar bien informados acerca de dichas responsabilidades, incluidas las que emanan de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Con el fin de obtener el acuerdo con la dirección sobre una base informada, es posible que el profesional ejerciente considere necesario discutir dichas responsabilidades con la dirección antes de intentar obtener su acuerdo en relación con ellas.

A35. Si la dirección no confirma sus responsabilidades en el contexto de un encargo de compilación, el profesional ejerciente no puede realizar el encargo y no es adecuado que lo acepte salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En situaciones en que se requiera, a pesar de ello, que el profesional ejerciente acepte el encargo, puede ser necesario que comunique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

A36. El profesional ejerciente puede confiar en que la dirección le proporcionará toda la información pertinente para el encargo de compilación y que la información será exacta, completa y que se le proporcionará en las fechas establecidas. La estructura de la información proporcionada por la dirección para el encargo variará según sus circunstancias. En términos generales, comprenderá registros, documentos, explicaciones y demás información pertinente para la compilación de la información financiera utilizando el marco de información financiera aplicable. La información recibida puede incluir, por ejemplo, información acerca de las hipótesis, intenciones o planes de la dirección en los que se basan las estimaciones contables necesarias para compilar la información de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref.: Apartado 25)

A37. Beneficia tanto a la dirección y a las partes contratantes cuando son diferentes, como al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo a la dirección y, en su caso, a las partes contratantes, antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo de compilación. La carta de encargo confirma su aceptación por el profesional ejerciente y confirma cuestiones como:

- Los objetivos y el alcance del encargo, así como el acuerdo de las partes que intervienen de que no se trata de un encargo de aseguramiento.
- La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución.
- Las responsabilidades de la dirección en relación con el encargo de compilación.
- La delimitación de las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el hecho de que no expresará una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la información financiera.
- La estructura y contenido del informe que el profesional ejerciente emitirá en relación con el encargo.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A38. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NISR, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en algunos aspectos del encargo de compilación.

- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- La posibilidad de que se pueda solicitar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, que confirmen por escrito cierta información o explicaciones proporcionadas verbalmente al profesional ejerciente durante al encargo.
- La propiedad de la información utilizada para los fines del encargo de compilación, distinguiendo entre los documentos y la información de la entidad proporcionados para el encargo y la documentación del encargo del profesional ejerciente, teniendo en cuenta las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- La solicitud de que la dirección y la parte contratante, si es distinta, acusen recibo de la carta de encargo y aprueben los términos del encargo que se recogen en ella.

Ejemplo de carta de encargo

A39. En el Anexo 1 de la presente NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación.

Encargos recurrentes (Ref.: Apartado 26)

A40. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de compilación o recordar a la dirección o, en su caso, a la parte contratante, los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección o, en su caso, la parte contratante, interpreta erróneamente el objetivo y el alcance del encargo.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 27)

A41. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo de compilación. Son circunstancias relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización del encargo en cuanto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al profesional ejerciente la superación de dicha dificultad.

A41a. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el profesional ejerciente informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas

circunstancias, las cuestiones consideradas por el profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 28)

A42. La obtención de conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y sus registros contables es un proceso continuo que tiene lugar durante todo el encargo de compilación. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para aplicar el juicio profesional en la compilación de la información financiera.

A43. La amplitud y profundidad del conocimiento que tiene u obtiene el profesional ejerciente acerca de los negocios y operaciones de la entidad son menores que las que posee la dirección. Su objetivo es alcanzar el grado suficiente para que el profesional ejerciente pueda compilar la información financiera de acuerdo con los términos del encargo.

A44. Entre los aspectos que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable se encuentran, por ejemplo:

- La dimensión y la complejidad de la entidad y de sus operaciones.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad, si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativa a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de su información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los controles relacionados.
- La naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad.

Compilación de la información financiera

Juicios significativos (Ref.: Apartado 30)

A45. En algunos encargos de compilación, el profesional ejerciente no ayuda a la dirección en la realización de juicios significativos. En otros encargos, el profesional ejerciente puede prestar este tipo de ayuda, por ejemplo, en relación con una estimación contable necesaria o ayudando a la dirección cuando ésta está considerando políticas contables adecuadas. Cuando se presta ayuda, es necesaria una discusión con el fin de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprendan los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilicen de ellos.

Lectura de la información financiera (Ref.: Apartado 31)

A46. La lectura de la información financiera por el profesional ejerciente tiene como finalidad facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones de ética aplicables al informe de compilación.

Propuesta de ajustes a la información financiera

Mención o descripción del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 34(a))

A47. Pueden darse casos en los que el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera establecido con importantes modificaciones. Si la descripción del marco de información financiera aplicable en la información financiera compilada hace referencia al marco establecido con importantes modificaciones, puede

resultar necesario que el profesional ejerciente tenga en cuenta si la referencia al marco establecido induce a error, dadas las circunstancias del encargo.

Modificación en caso de incorrecciones materiales y con el fin de que la información no induzca a error (Ref.: Apartados 34(b)–(c))

A48. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de información financiera. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:

- Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información financiera;
- los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas; y
- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de la información financiera se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A49. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para comprender la importancia relativa a efectos del encargo de compilación. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A50. La percepción que tiene el profesional ejerciente de las necesidades de los usuarios de la información financiera afecta su perspectiva sobre la importancia relativa. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información financiera con una diligencia razonable;
- comprenden que la información financiera se prepara y presenta teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y
- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en la información financiera.

A51. Es posible que el marco de información financiera aplicable incluya la premisa de que la información financiera se prepara bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, según las circunstancias, sugerir una presentación más adecuada conforme con el marco de información financiera aplicable, o revelaciones adecuadas relativas a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, con el fin de cumplir dicho marco y para evitar que la información financiera induzca a error.

Condiciones que obligan al profesional ejerciente a renunciar al encargo (Ref.: Apartados 33, 35)

A52. En las circunstancias a las que se refiere esta NISR en las que es necesario renunciar al encargo, la responsabilidad de informar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad los motivos de la renuncia brinda una oportunidad para explicar las obligaciones éticas del profesional ejerciente.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Documentación (Ref.: Apartados 38)

A53. La documentación que exige esta NISR permite alcanzar una serie de objetivos, entre los que se encuentran:

- Proporcionar un registro de cuestiones que continúan siendo relevantes para futuros encargos de compilación.
- Permitir al equipo del encargo, según corresponda, rendir cuentas de su trabajo, así como registrar la finalización del encargo.

A54. El profesional ejerciente también puede considerar incluir en la documentación del encargo una copia del balance de comprobación de la entidad, un resumen de los registros contables significativos u otra información que utilizó para realizar la compilación.

A55. Al registrar el modo en que la información financiera se concilia con los registros subyacentes, los documentos, las explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para los fines del encargo de compilación, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, mantener en sus archivos un cuadro en el que se muestre la conciliación de los saldos de las cuentas del libro mayor de la entidad con la información financiera compilada, así como cualquier asiento de ajuste u otras modificaciones a la información financiera que el profesional ejerciente haya acordado con la dirección en el trascurso del encargo.

Informe del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 40)

A56. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.

A57. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que la información financiera compilada y el informe del profesional ejerciente van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presenta la información financiera. Esto ayuda a los usuarios a identificar la información financiera a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Destinatarios del informe (Ref.: Apartado 40(b))

A58. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a la parte que lo contrató según los términos del encargo, por lo general, la dirección de la entidad.

Información financiera preparada con un marco de información financiera con fines específicos (Ref.: Apartado 40(j))

A59. De acuerdo con esta NISR, si la información financiera se ha preparado utilizando un marco de información financiera con fines específicos, se requiere que el informe del profesional ejerciente llame la atención de los lectores del informe sobre el marco de información financiera con fines específicos que se utilizó en la información financiera y que mencione que, en consecuencia, es posible que la información financiera no sea adecuada para otros fines. Esto se puede reforzar con una cláusula adicional que restrinja la distribución, la utilización o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

A60. Es posible que información financiera preparada para un fin concreto sea obtenida por terceros distintos de los usuarios a quienes se destina, los cuales pueden intentar utilizar la información para fines diferentes de aquellos que estaban previstos. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades presenten estados financieros preparados con un marco de información financiera con fines específicos y que dichos estados financieros estén disponibles públicamente. El hecho de que dichos estados financieros estén más ampliamente disponibles para terceros que no sean los usuarios a quienes se destinan no significa que los estados financieros se conviertan en estados financieros con fines generales. Las declaraciones que el profesional ejerciente debe incluir en su informe son necesarias para llamar la atención de los lectores sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o utilización del informe del profesional ejerciente

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

A61. El profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se dirige únicamente a los usuarios específicos a quienes se destina la información financiera. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr restringiendo la distribución, la utilización, o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

Finalización del encargo de compilación y fecha del informe del profesional ejerciente
(Ref.: Apartados 37, 38, 41)

A62. El proceso que existe dentro de la entidad para la aprobación de la información financiera por la dirección o, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad, es un aspecto importante que el profesional ejerciente tiene en cuenta al finalizar el encargo de compilación. Dependiendo de la naturaleza y finalidad de la información financiera, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan que seguir un proceso de aprobación preestablecido o que viene impuesto por disposiciones legales o reglamentarias aplicables, para la preparación y finalización de información financiera o de estados financieros de la entidad.

Ejemplos de informes (Ref.: Apartado 40)

A63. El Anexo 2 de esta NISR incluye ejemplos de informes de compilación que contienen los elementos obligatorios del informe.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A39)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

A continuación, se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares de los encargos de compilación concretos. Está diseñada con referencia a una compilación de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Esta carta de encargo detalla las siguientes circunstancias:

- Los estados financieros se compilarán para ser utilizados únicamente por la dirección de una sociedad (sociedad ABC) y la utilización de los estados financieros se restringirá a la dirección. Se restringen a la dirección la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.
- Los estados financieros compilados incluirán únicamente el balance de situación de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sin notas explicativas. La dirección ha decidido que los estados financieros se preparen sobre la base, tal como se describe, del principio del devengo.

***

A la dirección[7] de la sociedad ABC:

[El objetivo y alcance del encargo de compilación]

Ustedes han solicitado que prestemos los siguientes servicios:

Sobre la base de información que nos proporcionarán, les ayudaremos en la preparación y presentación de los siguientes estados financieros de la sociedad ABC el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de

---

[7] En este ejemplo de carta de encargo, las menciones "ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado en las circunstancias.

resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sobre la base del coste histórico, reflejando todas las transacciones en efectivo, añadiendo las cuentas de acreedores y deudores comerciales deducida la corrección por deterioro de su valor en cuentas a cobrar de dudoso cobro, las existencias valoradas a coste medio, los impuestos corrientes a pagar a la fecha de cierre del ejercicio y la capitalización de los activos inmovilizados significativos valorados a coste histórico amortizado linealmente a lo largo de su vida útil. Estos estados financieros no incluirán notas explicativas, distintas de aquellas en las que se describe la base contable establecida en esta carta de encargo.

La finalidad para la que se utilizarán los estados financieros es proporcionar información financiera del ejercicio completo mostrando la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1 y los resultados correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha. Los estados financieros serán utilizados únicamente por ustedes y no se distribuirán a otras partes.

Nuestras responsabilidades

Un encargo de compilación implica aplicar conocimientos especializados de contabilidad e información financiera para ayudarles en su preparación y presentación. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos proporcionan para el encargo de compilación o que obtengamos evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión. En consecuencia, no expresaremos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con el marco de información financiera que ustedes han especificado, tal como se ha descrito más arriba.

Realizaremos el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*. La NISR 4410 (Revisada) requiere que, en la realización de este encargo, cumplamos los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Con esa finalidad, se requiere que cumplamos el Código de Ética para los profesionales de la contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).

Sus responsabilidades

El encargo de compilación que se realizará partiendo de la premisa de que ustedes reconocen y comprenden que nuestro papel es ayudarles en la preparación y presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera que ustedes adoptaron para los estados financieros. En consecuencia, tienen ustedes las siguientes responsabilidades generales que son fundamentales para que podamos realizar el encargo de compilación de conformidad con la NISR 4410 (Revisada):

(a) Son responsables de los estados financieros y de su preparación y presentación de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina.

(b) Son responsables de la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información que nos proporcionen con el fin de compilar los estados financieros.

(c) Son responsables de los juicios que sean necesarios para la preparación y presentación de los estados financieros, incluidos aquéllos para los que les prestemos ayuda en el desarrollo del encargo de compilación.

Nuestro informe de compilación

Como parte de nuestro encargo, emitiremos nuestro informe que se adjuntará a los estados financieros compilados por nosotros y que describirá los estados financieros y el trabajo que hemos realizado para este encargo de compilación [véase adjunto]. En el informe también se indicará que los estados financieros únicamente se pueden utilizar para la finalidad descrita en esta carta de encargo y que la distribución y utilización de nuestro informe sobre el encargo de compilación están restringidas a ustedes, como dirección de la sociedad ABC.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestro encargo para compilar los estados financieros que se describen en ella, así como nuestras respectivas responsabilidades.

[Otra información relevante]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*].

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la dirección de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref.: Apartado A63)

Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

Encargo de compilación de estados financieros con fines generales

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

Encargo de compilación de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

Encargos de compilación de información financiera preparada con un fin específico cuando la utilización o la distribución de la información financiera se restringe a los usuarios a quienes se destina

- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera elegido por la dirección de la entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria].

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

- **Estados financieros con fines generales de conformidad con una disposición legal que especifica que los estados financieros de la entidad se deben preparar aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).**

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros están preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera adoptado por la dirección con modificaciones.**
- **El marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico.**
- **Ni la distribución ni la utilización de los estados financieros están restringidas.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros se han preparado y se presentan de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico. Los estados financieros se han preparado para la finalidad descrita en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.

- **Estados financieros preparados de conformidad con las cláusulas de un contrato, utilizando la base contable especificada en el contrato.**
- **El profesional ejerciente es contratado por un tercero distinto de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente a las partes especificadas en el contrato.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que se especifican en el contrato.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la parte contratante][8]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que nos ha proporcionado la dirección de la Sociedad ("dirección"). Estos estados financieros comprenden [enumere todos los elementos de los estados financieros preparados de conformidad con la base contable especificada en el Contrato y el periodo/fecha a la que se refieren].

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitar a la dirección la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

La dirección es responsable de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos ha proporcionado la dirección para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros han sido preparados y se presentan de conformidad con la base descrita en la cláusula Z del contrato de la Sociedad con XYZ, S.A. de fecha [insertar la fecha del contrato/acuerdo] ("el Contrato") y con la finalidad que se describe en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros se destinan para su utilización exclusiva por las partes especificadas en el contrato y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a las partes especificadas en el contrato y no se debería distribuir fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

---

[8] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en el contrato aplicable.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando una base contable elegida por la dirección de una entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, que se destina únicamente a la dirección de una sociedad para sus propios fines.**
- **Los estados financieros incluyen determinadas periodificaciones y se componen únicamente de un balance de situación, de un estado de resultados y de una nota única que se refiere a la base contable utilizada para los estados financieros.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente para su utilización por la dirección.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a la dirección.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros incluyen únicamente el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y un estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

En la Nota X se describe la base sobre la que se han preparado estados financieros y su finalidad se describe en la Nota Y. En consecuencia, estos estados financieros deben ser utilizados únicamente por ustedes y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a ustedes como dirección de la sociedad ABC y no puede ser distribuido fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria].

- **La información financiera ha sido preparada para un fin específico, por ejemplo, para cumplir con los requerimientos de información financiera establecidos por el regulador, de conformidad con las disposiciones establecidas por el regulador que describen la estructura y contenido de la información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **La información financiera se destina a satisfacer las necesidades de determinados usuarios y su utilización se restringe a dichos usuarios.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a los usuarios a quienes se destina.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

A la dirección de la sociedad ABC.[9]

Hemos compilado el estado de [identifique la información financiera compilada] adjunto de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 ("el Estado") sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación del estado requerido por [insertar el nombre o la referencia de la disposición reglamentaria aplicable] Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de este estado y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de este estado. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si el estado se preparó de conformidad con [insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable que se establece en la disposición reglamentaria aplicable].

Como se indica en la Nota X, el estado se ha preparado y se presenta sobre la base prescrita por [insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable especificado en la disposición reglamentaria aplicable], con el fin de que la sociedad ABC cumpla [insertar el nombre o una referencia a la disposición reglamentaria aplicable].

Nuestro informe se destina únicamente para su utilización por la sociedad ABC y el Regulador F y no puede ser distribuido a otras partes distintas de la sociedad ABC o del Regulador F.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

[9] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en los requerimientos de información financiera aplicables.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

"Este Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría & Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en 2013 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2013 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II

ISBN: 978-1-60815-152-3

Reproducción permitida dentro de Colombia. Todos los derechos existentes, incluyendo el copyright, son reservados fuera del territorio colombiano"

"Este Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en julio del 2014 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) en agosto 2015 y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas Publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad © 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants

ISBN number: 978-1-60815-174-5".

Reproducción permitida dentro de Colombia. Todos los derechos existentes, incluyendo el copyright, son reservados fuera del territorio colombiano"

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

ANEXO No. 6 - 2019

ESTADOS FINANCIEROS EXTRAORDINARIOS, ASIENTOS, VERIFICACIÓN DE LAS AFIRMACIONES, PENSIONES DE JUBILACIÓN, Y NORMASSOBRE REGISTRO Y LIBROS

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

TITULO PRIMERO

DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EXTRAORDINARIOS

ARTICULO 1°. ESTADOS FINANCIEROS EXTRAORDINARIOS. Son estados financieros extraordinarios, los que se preparan durante el transcurso de un período como base para realizar ciertas actividades. La fecha de los mismos no podrá ser superior a un mes respecto de la fecha de convocatoria a la reunión, actividad o situación para la cual deban prepararse.

Salvo que las normas legales dispongan otra cosa, los estados financieros extraordinarios no implican el cierre definitivo del ejercicio y no son admisibles para disponer de las utilidades o excedentes.

Son estados financieros extraordinarios, entre otros, los que deben elaborarse con ocasión de la decisión de transformación, fusión o escisión, o con ocasión de la oferta pública de valores, la solicitud de concordato con los acreedores y la venta de un establecimiento de comercio

TITULO SEGUNDO
DE LAS NORMAS TECNICAS

CAPITULO I
DE LAS NORMAS TECNICAS GENERALES

ARTICULO 2°. ASIENTOS. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

ARTICULO 3°. VERIFICACION DE LAS AFIRMACIONES. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad -todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

Derechos y obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados

CAPITULO II
NORMAS TÉCNICAS ESPECÍFICAS

SECCION I
NORMAS SOBRE LOS PASIVOS

ARTICULO 4°. PENSIONES DE JUBILACION: Los entes económicos obligados como patronos por normas legales o contractuales a reconocer y pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada período, elaborar un estudio actuarial en forma consistente, de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y/o control, con el objeto de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras, mediante el cargo a la cuenta de resultados, conforme se establece en el presente decreto.

Los entes económicos a los cuales se refiere el inciso anterior, deberán en la elaboración del cálculo actuarial a diciembre 31 de 2010, utilizar las tablas de mortalidad de rentistas hombres y mujeres, actualizadas por la Superintendencia Financiera de Colombia mediante Resolución 1555 de julio 30 de 2010. El porcentaje de amortización que se establezca con respecto al alcanzado a diciembre de 2009 y lo que falta por provisionar, deberá amortizarse a partir de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2010 hasta el año 2029, en forma lineal de acuerdo con la siguiente metodología. Lo anterior sin perjuicio de terminar dicha amortización antes de 2029

Para establecer el porcentaje anual de amortización, deberá procederse de la siguiente manera:

$$PAR(0) = \frac{\text{Vr. Amortizado a diciembre 31 de 2009}}{\text{Vr. Cálculo actuarial a dic. 2010 utilizando las nuevas tablas de mortalidad}}$$

$$\text{Porcentaje de amortización lineal anual} = \frac{1 - PAR(0) * 100}{20}$$

2. Los entes económicos que por efecto de fallos judiciales o por circunstancias plenamente justificadas y aceptadas por la entidad competente de ejercer inspección vigilancia y control, deban reconocer pensiones de jubilación, podrán acogerse al plazo establecido en el presente decreto

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

3. Los entes económicos que a diciembre 31 de 2009 tenían amortizado el 100% de la reserva actuarial, podrán aplicar la amortización descrita en el numeral primero.

4. Una vez alcanzado el 100% en la amortización de la reserva, no podrá disminuirse dicho porcentaje.

La obligación por pensión sanción, cuando a ella haya lugar solo se debe incluir en los cálculos actuariales en el momento de determinar su real existencia. El monto inicial y los incrementos futuros deben afectar los resultados de los correspondientes períodos fiscales.

SECCION II
NORMAS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 5°. REVALORIZACIÓN DE PATRIMONIO. El saldo de la cuenta "Revalorización del Patrimonio" no podrá distribuirse como utilidad a los socios o accionistas hasta tanto se liquide la empresa o se capitalice de acuerdo con las normas legales vigentes. En todo caso, dicho saldo una vez capitalizado podrá servir para absorber pérdidas, únicamente cuando el ente económico se encuentre en causal de disolución por este concepto y no podrá utilizarse para disminuir el capital con efectivo reembolso de aportes a los socios u accionistas.

PARÁGRAFO. Cuando el saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio sea de naturaleza débito, el ente económico, previa aprobación del máximo órgano social con el lleno de los requisitos legales, podrá destinar parte de los resultados del ejercicio o de ejercicios anteriores, para disminuir o cancelar el saldo débito de la cuenta Revalorización del Patrimonio, siempre que previamente el ente económico hubiera destinado las utilidades a absorber las pérdidas que afecten el capital, en los términos del artículo 151 del Código de Comercio, y constituido las reservas legal y/o estatutarias a que hubiere lugar.

TITULO TERCERO
DE LAS NORMAS SOBRE REGISTROS Y LIBROS

ARTICULO 6°. SOPORTES. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de orígenes internos o externos, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

ARTICULO 7°. COMPROBANTES DE CONTABILIDAD. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.

ARTICULO 8°. LIBROS. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continúa. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.

2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.

3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.

4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

    a) Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global.

    b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones.

    c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.

    d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.

    e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

PARÁGRAFO 1. Las empresas comerciales que se encuentren en las condiciones previstas en el numeral 3 del artículo 2° de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2° de la Ley 905 de 2004 o la norma que lo sustituya, así como las entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad en los términos del artículo 1° del presente decreto y que se ajusten a las condiciones previstas en este artículo, deben llevar los libros necesarios para:

1. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, y sus saldos.

2. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.

3. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

4. Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global.

5. Conocer los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.

6. Los libros auxiliares necesarios para entender los principales.

7. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

Los libros con los cuales se dé cumplimiento a los numerales 1, 2 y 3 de este parágrafo, deberán llenar los requisitos de registro y autenticación previstos para cada tipo de entidad u organización, ante la autoridad competente. En tratándose de las personas naturales, no son obligatorios los libros de los numerales 2 y 3; y en el caso de las empresas unipersonales no será obligatorio el libro señalado en el numeral 2 de este parágrafo.

ARTICULO 9º. REGISTRO DE LOS LIBROS. Cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las Autoridades o entidades competentes en el lugar de su domicilio principal.

En el caso de los libros de los establecimientos, estos se deben registrar ante la Autoridad o entidad competente del lugar donde funcione el establecimiento, a nombre del ente económico e identificándolos con la enseña del establecimiento.

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados.

Solamente se pueden registrar libros en blanco. Para registrar un nuevo libro se requiere que:

1. Al anterior le falten pocos folios por utilizar o,

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

2. Que un libro deba ser sustituido por causas ajenas al ente económico.

Una u otra circunstancia debe ser probada presentando el propio libro, o un certificado del revisor fiscal cuando exista el cargo, o en su defecto de un contador público. Si la falta del libro se debe a pérdida, extravío o destrucción, se debe presentar copia auténtica del denuncio correspondiente.

Las formas continuas, las hojas removibles de los libros o las series continuas de tarjetas deben ser autenticadas mediante un sello de seguridad impuesto en cada uno de ellas.

Las Autoridades o entidades competentes pueden proceder a destruir los libros presentados para su registro que no hubieren sido reclamados pasados cuatro (4) meses de su inscripción.

ARTICULO 10°. LUGAR DONDE DEBEN EXHIBIRSE LOS LIBROS. Los libros deben exhibirse en el domicilio principal del ente económico.

ARTICULO 11°. FORMA DE LLEVAR LOS LIBROS. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables.

En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden.

Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.

En los libros está prohibido:

1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.

2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado.

3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos.

4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos.

5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

PARAGRAFO. Sin perjuicio de los demás requisitos legales, los libros, incluidos los auxiliares, tendrán valor probatorio cuando en los mismos no se hayan cometido los actos prohibidos por este artículo.

ARTICULO 12. INVENTARIO DE MERCANCIAS. El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

1. Clase y denominación de los artículos.

2. Fecha de la operación que se registre.

3. Número del comprobante que respalda la operación asentada.

4. Número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.

5. Existencia en valores y unidad de medida.

6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.

7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.

En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulte el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos. Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total.

Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.

PARAGRAFO. Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo.

ARTICULO 13. LIBRO DE ACCIONISTAS Y SIMILARES. Los entes económicos pueden llevar por medios mecanizados o electrónicos el registro de sus aportes; no obstante, en este caso diariamente deben anotar los movimientos de estos en un libro auxiliar, con indicación de los datos que sean necesarios para identificar adecuadamente cada movimiento.

Al finalizar cada año calendario, se deben consolidar en un libro, registrado si fuere el caso, los movimientos de que trata el inciso anterior.

ARTICULO 14. LIBROS DE ACTAS. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los entes económicos pueden asentar en un solo libro las actas de todos sus órganos colegiados de dirección, administración y control. En tal caso debe distinguirse cada acta con el nombre del órgano y una numeración sucesiva y continua para cada uno de ellos.

Cuando inadvertidamente en las actas se omitan datos exigidos por la ley o el contrato, quienes hubieren actuado como presidente y secretario pueden asentar actas adicionales para suplir tales omisiones. Pero cuando se trate de aclarar o hacer constar decisiones de los órganos, el acta adicional debe ser aprobada por el respectivo órgano o por las personas que este hubiere designado para el efecto.

ARTICULO 15. CORRECCION DE ERRORES. Los simples errores de transcripción se deben salvar mediante una anotación al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo de reconocido valor técnico que permita evidenciar su corrección.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

La anulación de folios se debe efectuar señalando sobre los mismos la fecha y la causa de la anulación, suscrita por el responsable de la anotación con indicación de su nombre completo.

ARTICULO 16. EXHIBICION DE LIBROS. Salvo lo dispuesto en otras normas, el examen de los libros se debe practicar en las oficinas o establecimientos del domicilio principal del ente económico, en presencia de su propietario o de la persona que este hubiere designado expresamente para el efecto.

Cuando el examen se contraiga a los libros que se lleven para establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, la exhibición se debe efectuar en el lugar donde funcione el mismo, si el examen hace relación con las operaciones del establecimiento.

Si el ente económico no presenta los libros y papeles cuya exhibición se decreta, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se proponga demostrar, si para los mismos es admisible la confesión, salvo que aparezca probada y justificada su pérdida, extravío o destrucción involuntaria.

Si al momento de practicarse la inspección los libros no estuvieren en las oficinas o establecimiento del ente económico, este puede demostrar la causa que justifique tal circunstancia dentro de los tres días siguientes a la fecha señalada para la exhibición. En tal caso debe presentar los libros en la oportunidad que el funcionario señale.

En la solicitud de exhibición parcial debe indicarse:

1. Lo que se pretende probar.

2. La fecha aproximada de la operación.

3. Los libros en que, conforme a la técnica contable, deben aparecer registradas las operaciones.

En todo caso, el funcionario competente debe tomar nota de los comprobantes y soportes del asiento que se examine.

La exhibición y examen general de los libros y papeles de un comerciante previstos en el artículo 64 del Código de Comercio también procederá en el caso de la liquidación de sociedades conyugales, cuando uno o ambos cónyuges tengan la calidad de comerciante.

ARTICULO 17. CONSERVACION Y DESTRUCCION DE LOS LIBROS. Los entes económicos deben conservar debidamente ordenados los libros de contabilidad, de actas, de registro de aportes, los comprobantes de las cuentas, los soportes de contabilidad y la correspondencia relacionada con sus operaciones.

Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta.

Igual término aplicará en relación con las personas, no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información.

Lo anterior sin perjuicio de los términos menores consagrados en normas especiales.

Por el cual "Se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones".

El liquidador de las sociedades comerciales debe conservar los libros y papeles por el término de cinco (5) años, contados a partir de la aprobación de la cuenta final de liquidación.

ARTICULO 18. PÉRDIDA Y RECONSTRUCCION DE LOS LIBROS. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.